



في تطور الفكر المحاسبي

دكتور

خيزت ضيف

استاذ المحاسبة بجامعة بيروت العربية
ورئيس قسم المحاسبة بجامعة الإسكندرية سابقاً



الدار الجامعية

للطباعة والنشر
بيروت ص ١٩٩٢

الى X = +/-
سنة

في تطور الفكر المعاصري

دكتور

عزيز حنيف

استاذ المحاسبة بجامعة بيروت العربية
ورئيس قسم المحاسبة بجامعة الكويت سابقاً

١٩٨٤

الدار الجامعية

الطبعة الأولى

١٩٨٤ م. ١٩٨٤

مقدمة الكتاب

هذه مذكرات كتبت على عجل في " تطور الفكر المحاسبي " احد مقررات السنة الرابعة شعبة المحاسبة بكلية التجارة جامعة بيروت العربية .

والهدف من دراسة هذا الموضوع هو عرض التطور الذي طرأ على المبادئ المحاسبية ومفاهيمها ومشكلات التطبيق العملي.

وقد حاولت كتابة هذه المذكرات في فترة قصيرة من الزمن ، ولهذا فهي تمثل جهدا متواضعا في موضوع واسع متشعب الجوانب يتطلب استعراض شأء علم المحاسبة ، واهدافه ، ومجالاته ، وتطور مفاهيمه على مر العصور ، والخلاف بين الفقه المحاسبي والاقتصادي والقانوني حول كثير من المفاهيم التي تتناول الربح والقيمة ورأس المال .

كما يتناول هذا الموضوع فروض المحاسبة ، والقواعد المحاسبية الخاصة بقياس الربح ، واعداد قائمة الربح وقائمة المركز المالي وغيرها من القوائم التي شاع استعمالها حديثا .

ويدخل في نطاق " تطور الفكر المحاسبي " استخدام الارقام القياسية لتعديل القوائم المالية للتعبير عنها بوحدة التدبير السائدة في تاريخ معين ، نظرا لما لهذا الموضوع من اهمية خاصة في فترات ارتفاع مستوى الاسعار شغلت فكر رجال المحاسبة والجمعيات العلمية والعملية للمحاسبة في جميع انحاء العالم بصفة عامة ، وفي الولايات المتحدة الامريكية وبريطانيا بصفة خاصة .

ولعلي أكون من بين اوائل الكتاب الذين تناولوا هذا الموضوع باللغة العربية في كتاب لي

نشر سنة ١٩٥٨ بعنوان " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش " داعيا الى ضرورة العدول عن اتباع " مبدأ التكلفة التاريخية " بسبب الاثار الخطيرة المترتبة على اتباع هذا المبدأ في خلال فترات التضخم والانكماش بالنسبة للمشروع وبالنسبة للاقتصاد القومي .

وقد رأيت تقسيم هذه المذكرات الى قسمين رئيسيين :

القسم الاول :

ويتناول تطور الفكر المحاسبي من الناحية النظرية ومشكلات التطبيق العملي .

القسم الثاني :

ويتناول نواحي النقص في القوائم المالية عند اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار ، واستخدام الارقام القياسية لتعديل القوائم المالية .

ولا بد ان اذكر بالتقدير زملائي الذين كان لهم فضل السبق في الكتابة باللغة العربية في هذا الموضوع فاضافوا الى المكتبة العربية مادة جديدة هي اشد ما تكون حاجة اليها .

والله اسأل السداد والتوفيق ،

خيرت ضيف

القسم الأول

تطور الفكر المعاصري

من الخاتمة النظرية ومشكلات التطبيق العملي

الفصل الاول

دشأة المحاسبة وتطورها ومجال تطبيقها واهدافها

المبحث الاول : دشأة المحاسبة وتطورها .

- أولا : دشأة المحاسبة .
- ثانيا : تطور المحاسبة .
- ثالثا : الهيئات العلمية والعملية للمحاسبة .

المبحث الثاني : مجال تطبيق المحاسبة : (الوحدة المحاسبية) :

- أولا : مفهوم الوحدة المحاسبية .
- أولا : المشروع كوحدة قانونية .
- ثانيا : المشروع كوحدة محاسبية .
- ثالثا : المشروع كوحدة اقتصادية .
- ثانيا : الاشار المترتبة على فرض الوحدة المحاسبية .

المبحث الثالث : ااهداف المحاسبة .

- أولا : ااهداف المحاسبة .
- ثانيا : تطورااهداف المحاسبة .

الفصل الاول

نشأة المحاسبة وتطورها ومجال تطبيقها

المبحث الاول

نشأة المحاسبة وتطورها

اولا : نشأة المحاسبة :

يجد الباحث في تاريخ الحضارات القديمة والحديثة ان هذه الحضارات مارست النشاط التجارى او الاقتصادى او الادارى، كما يجد انها واجهت مشكلات التنظيم الاقتصادى والمالى وانها استعانت في مواجهة هذه المشكلات بصور مختلفة من النظم المحاسبية . وفي الحضائر المصرية والاغريقية والرومانية القديمة ما يشهد ان هذه الدول كانت تمسك حسابات لادارة ممتلكاتها .

وعندما اخذت الجمهوريات التجارية الايطالية في النمو بدأت اصول المحاسبة الحديثة تظهر الى هيز الوجود عندما لجأت هذه الجمهوريات الى الاستعانة بطريقة القيد المزدوج في غضون القرن الرابع عشر الميلادى . وعندئذ نشأت المحاسبة في صورة المعادلة التقليدية التي لا تزال نعرفها حتى يومنا هذا ، وكانت تعتمد بحضة اساسية على الوظائف التي تؤديها الحسابات التي يضمها الاستاذ العام .

ورغم هذه الصورة المبسطة التي كانت المحاسبة تتخذها في ذلك الوقت فقد كانت كافية للوفاء بحاجات الجماعات التجارية والبيوت المصرفية ، الى جانب الشركات التجارية الكبرى التي انشأتها حكومات بعض الدول الاوروبية الاخرى مثل بريطانيا وفرنسا وهولندا .

ويحتمل من استقرار الفقه المحاسبى ان المبادئ التي تحكم علم المحاسبة لم يكتب لها الظهور والاندثار الا بعد ان اصبح النشاط التجارى والصناعى على درجة من التشابك والتعقيد يحتمل معها وضع الاسرائى تساعد على ادارة المشروعات والرقابة عليها . ولم يبدأ التطور الا بعد ان شبت جذور الثورة الصناعية (١) .

(1) Peloubet, Mourice A. "Accounting Theory and the Accounting Profession" in " HAND BOOK OF MODERN ACCOUNTING THEORY ", edited by Bocker Morton, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, J.1961, PP. 13 - 14 .

ويبدو ان فكرة القيد المزدوج عرفت لأول مرة في مدينة جنوا بإيطاليا ، وأن الدفاتر التجارية التي يرجع تاريخها الى عام ١٣٤٠ الميلادي كانت تتمسك على اساس طريقة القيد المزدوج ، وفي ذلك قريضة على شيوع استخدامها قبل ذلك التاريخ (١) .

وقد كان الاعتقاد السائد هو ان باتشيلو PACIOLO هو مكتشف فكرة القيد المزدوج . غير ان بيراجالو Peragallo اثبت في كتابه السابق ان فكرة القيد المزدوج عرفت قبل ظهور باتشيلو Paciolo نفسه بمائتي سنة ، وقد كان التطور الذي طرأ على المحاسبة نتيجة للذمو الذي طرأ على حجم المشروعات واحتياجاتها (٢) .

وقد حاول G.O. May في كتابه عن المحاسبة المالية تأسيس الفكرة القائلة بأن الهدف من المحاسبة هو خدمة اغراض معينة ، وأن الغرض من المحاسبة هو استخدام نتائجها ، وأن الاهمية النسبية لاستخدام الحسابات تتطور تطوراً سريعاً تبعاً لتغير الظروف والاحوال (٣) .

-
1. Peragallo, Edward, " ORIGIN AND EVOLUTION OF DOUBLE ENTRY BOOK KEEPING ". American Institute Publishing Co., New York. 1938.
 2. Littleton, A.C. "ACCOUNTING EVOLUTION TO 1900 ", American Institute Publishing Co., New York , 1933, Chaps. 1 & 2.
 3. May, George O., "FINANCIAL ACCOUNTING", The Macmillan Company , New York, 1961. P. 51

ثانيا : تطور المحاسبة :

تمثل المحاسبة احد مجالات المعرفة التي تطورت نتيجة البحوث والتطبيق .

وقد قامت المحاسبة في بادئ الامر على اساس من التطبيقات العملية .
وبتعدد مشكلات التطبيق ظهرت الحاجة التدريجية الى التعرف على اسس نظرية تحكم التطبيق وتساعد على الاختيار والمفاضلة بين النظم والطرق البديلة التي تصلح لان تكون اساسا يمكن الاعتماد عليه (١) .

وقد شهدت السنوات الاخيرة اهتمام الدوائر العلمية بدراسة الاسس النظرية للمحاسبة واصبح هذا الاتجاه واضحا وملموسا في الولايات المتحدة الامريكية على وجه الخصوص .

ويبدو لنا ان المؤلفات التي كتبت حول المحاسبة لم تتضمن شيئا يستحق ان نسميه بالنظرية حتى عام ١٨٠٠ الميلادي (٢) .

ورغم كثرة ما كتبه رجال الفقه المحاسبي حول اهمية تطوير المحاسبة وضرورة وضع اطار نظري جامع وواضح للمحاسبة ، لما يترتب على ذلك من مزايا في التطبيق ، فإن البعض يرى ان المساهمات الايجابية في هذا المجال تنحصر بالندرة .

ويبدو ان اهم عقبة تقف في طريق نظرية المحاسبة تتمثل في مفهوم النظرية عند المحاسبين ، ذلك لان الغالبية العظمى من الباحثين في المحاسبة ترى ان وضع النظرية يجب ان يكون لاحقا على التطبيق العملي لا سابقا عليه ، وذلك على خلاف المفاهيم التي استقرت في العلوم الطبيعية وفي كثير من العلوم الاجتماعية .

(١) الدكتور حلمي دمر ، "دور نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها" ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية ، لكلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد التاسع ، السنة السابعة (١٩٦٧) صفحة ٢ .

2. Peragallo, Edward, "ORIGIN AND EVOLUTION OF DOUBLE ENTRY BOOK - KEEPING", The American Institute Publishing Co., New York 1938, P.92.

Littleton, A-C. "Accounting EVOLUTION TO 1900 ", The American Institute Publishing Co., New York , 1933.

ويستند اصدار الرأى القائل بأن النظرية في المحاسبة يجب ان تكون
خالية للتطبيق السى أن النظرية المحاسبية هي خلاصة لتجاربيها (١) ، ذلك
لان النظرية تأتي في معظم الحالات نتيجة للتجربة ، وبالنسبة فان دراسة نظرية
المحاسبة تتناول في الوقت ذاته دراسة التطبيق المحاسبي (٢) .

وقد شار جدل كبير حول مناهج البحث في المحاسبة وحول طبيعتها ، فبينما
يرى البعض ان المحاسبة علم ، يرى البعض الاخر انها فن .

وتختلف معايير التمييز بين العلم والفن ، فبينما يتسم العلم بالمشروعية
ويخضع مع سبق فكري متكامل ومتفق عليه ، يتسم الفن بالذاتية ويتأثر بهكم
وتقدير من يصدر عنه .

ومن المعروف في العلوم الطبيعية ان صياغة الفروض واختبارها وتطبيقها
تتم دائما في تتابع دقيق ، ويرجع ذلك الى ان الاساس الفكري الذي تستند اليه
هذه الفروض يظل ثابتا في اغلب الاحيان رغم ما قد يتعرض له من تطور من مرحلة
الى مرحلة اخرى نتيجة التجارب المتتالية .

كما يتأثر منهج التفكير في العلوم الطبيعية بالقراش الاحصائية
المأخوذة من التجارب .

وتخضع دائما الفروض الاساسية لاية نظرية للتطور المستمر لتتخذ صورا
جديدة اكثر قبولا من سابقتها ، بما يؤدي الى تطوير صياغتها حتى يندمج بها
الى النضج والكمال .

واذا نظرنا الى المحاسبة من هذه الناحية فأدنا نجد انها تمثل مذهبا
للمعرفة يعتمد على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها بما يتفق مع النظريات في
العلوم الطبيعية ، وان كانت نظرية المحاسبة ما زالت في مراحل التطور ، ويبدو
انها سوف تكون كذلك فترة من الزمن بسبب التطور المستمر لمجالات تطبيقها في
حياة اقتصادية تتسم بالتغير المستمر .

1. " Littleton A. G & Zimmerman V.K., in "Accounting Theory Continuity and Change, Prentice Hall Inc., 1962, P.10.
2. Paton, William A., " HARVARD BUSINESS RESEARCH STUDY No.25, as quoted in " THE ACCOUNTANTS HANDBOOK " Rufus Wlxon(ed) Ronald Press Co., New York Chap. 1.

وإذا نظرنا الى تطور الفكر المعاسي ، نجد ان الاسلوب الذي يخبمه لا يختلف كثيرا من حيث المبدأ عن الاسلوب الذي يهتدى به تطور العلوم الطبيعية بوجه عام .

وتوجد في المعاسبة مجموعة من الاسس النظرية تحكم اوجه نشاطاتها المختلفة على نحو يهدف الى خلق مجموعة من الافكار والقواعد المنطقية المترابطة التي يمكن الاهتداء بها في التطبيق العملي .

ويرى البعض ان المعاسبة لا تتضمن الى مناهج الفكر المنطقية ، استنادا الى ان قواعد المعاسبة ليست وليدة المنطق شأنها في ذلك شأن القانون ، ولكنها وليدة الخبرة والتجربة والتطبيق العملي .

غير انه يرد على ذلك بأننا نجد في معظم فروع العلم والمعرفة ان التجربة والتطبيق العملي والخبرة تشكل الاساس الحقيقي الذي يمكن الاستناد عليه في وضع القواعد والمبادئ العامة وتقييمها والتعبير عنها بدلالة بعض المعايير Standards .

ونخلص مما سبق الى ان الاساس النظري للفكر المعاسي يجب ان يعتمد بصفة اساسية على المنطق ، وأن كان التطبيق العملي هو اداة سليمة للحكم على مدى صحة هذا الاساس النظري .

ثالثا: الهيئات العلمية والعملية للمحاسبة :

تعددت الجمعيات العلمية والعملية التي تضم المحاسبين واساتذتهم الجامعات ورجال الفكر المحاسبي . وقد لعبت هذه الجمعيات والهيئات دورا كبيرا في تطوير الفكر المحاسبي وخاصة في الولايات المتحدة الاميركية وبريطانيا (١).

١. المعهد الاميركي للمحاسبين American Institute of Certified Public Accountants.

يمثل المعهد الاميركي للمحاسبين رأى المحاسبين الذين يزاوون مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الاميركية بصفة اطلية ، غير انه يضم بجانب ذلك عددا من القاشمين بتدريس المحاسبة .

ويتبع هذا المعهد ادارة للبحوث يطلق عليها

Committee on Accounting Procedure

أى لجنة الاجراءات المحاسبية . وقد اصدر هذا المعهد ولجانه عددا من الكتيبات والنشرات والتوصيات .

وقد وجه " المعهد الاميركي للمحاسبين ولجانه " اهتماما خاصا الى حسابات الشركات باعتبارها اداة للتعرف على نتيجة نشاط المشروعات ومركزها المالي والرقابة عليها ، باعتبارها اداة ابتدعها الاذهان من اجل صالح المجتمع . ويؤكد المعهد ان مدى نجاح نظام حسابات الشركات يتمثل في الدقائق التي يتم استخراجها منها وفائدتها من وجهة نظر المجتمع باعتبارها وسيلة واحدة ، لا من وجهة نظر أية مجموعة لها صالح خاص .

May, G.O. "Financial Accounting " (New York
THE MCMILLAN COMPANY, 1955).

١. راجع في هذا الصدد :

Hendriksen, E.S. "Accounting Theory " Richard D. Irwin, Inc., Illinois,
Third Edition 1977, Chapter 3, PP 75-103.

وذكرت لجان المعهد انه يذبغي وضع نظام حسابات الشركات بحيث يكون قابلا للتعديل من وقت لآخر بما يتلائم مع التغيرات التي قد تحدث بين العيين والعيين .

وذكرت الجمعية العلمية للمحاسبة في نشرتها الصادرة في يونيه سنة ١٩٤١ ، انها ترى ان القوائم المالية للشركة يجب ان تقوم على مبادئ محاسبية تتميز بالتماثل UNIFORMITY والموضوعية OBJECTIVITY والوضوح .

وذكرت الجمعية ان الغرض الاساسي من القوائم المالية الدورية للمشروع هو تقديم البيانات اللازمة لتكوين حكم شخصي مستقل .

وأكدت الجمعية في نشرتها هذه انه لتحقيق هذا الغرض فإن الحاجة ماسة الى معلومات عن اصل الموارد الاقتصادية للمشروع وأن الامر يتطلب نظرية محاسبية موحدة .

وفي سنة ١٩٥٩ شكلت الجمعية لجنة جديدة باسم " لجنة المبادئ المحاسبية " Accounting Principles Board . ويرمز اليها دائما بحروف A.P.B. وذلك لمعاونة لجنة المبادئ المحاسبية " Committee on Accounting Principles . "

وقد اصدرت A.P.B. مجموعة من النشرات والاراء تتناول تطور المفاهيم والمبادئ المحاسبية . وفي خلال اربعة عشر عاما من حياتها اصدرت واحد وثلاثين نشرة تتناول توصياتها بشأن البيانات التي يجب ان تفصح عنها القوائم المالية ، وصور تلك القوائم وطريقة تبويبها ، كما حاولت تضييق نطاق الخلاف حول تقويم الاصول والخصوم وتحديد صافي الربح .

٢- الجمعية الاميركية للمحاسبة AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION:

وهي الجمعية التي تضم عددا من اساتذة المحاسبة في الجامعات. وقد اصدرت عددا كبيرا من البحوث والنشرات ، ومن اهمها : قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات

A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements.

وكان من بين ما ادرته هذه الجمعية ايضا :

"An Introduction to Corporate Accounting Standards by W.A. Paten & A.C. Littleton " ;

وكان من بين اهم ما ادرته هذه الجمعية

A statement of " Basic Accounting Theory "

في سنة ١٩٦٦ ، وذلك بنشرتها التي ظهرت فيما بعد تحت عنوان :
" A.P.B. Statement "

كما ادرت هذه الجمعية " عشر دراسات في بحوث المحاسبة " .

"Ten Studies in Accounting Research "

وذلك في خلال السنوات من سنة ١٩٦٩ حتى سنة ١٩٧٥ .

٣. لجنة الاستثمارات والبورصة :

وقد صدر في الولايات المتحدة قانون الاستثمارات لسنة ١٩٣٣
"Security Act of 1933" وقانون سوق الاوراق المالية لسنة ١٩٣٤ ،
"Security Exchange Act of 1934" وقد صر هذان القانونان على بعض السلطات
للمراقبة على الشركات الى " لجنة الاوراق المالية واسواقها "
" Security and Exchange Commissions "

وقد حرصت هذه اللجنة على توثيق روابطها بالمعهد الاميركي للمحاسبين
بقصد التعاون على ارساء المفاهيم المحاسبية . وقد كان لجهود هذه اللجنة
اشرا كبيرا في تطوير اعداد القوائم المالية .

٤ : الجمعية الاهلية للسكك الحديدية والمرافق العامة :

" The National Association of Railroad and Utilities Commutioners."

وقد ساهمت هذه الجمعية في تطوير مفاهيم المحاسبة عن طريق بعث
اللجان التي تتبعها والتي كان من بين اغراضها خلق مزيد من الرقابة المحاسبية
على شركات المرافق العامة .

٥ : الجمعية الاهلية للمحاسبين "National Association of Accountants"
N. A. A.

وكان يطلق على هذه الجمعية من قبل National Association of Cost Accountants
وقد بدأت هذه الجمعية في اول الامر بالاهتمام بالبحوث في مجال التكاليف
ومشكلات المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية منذ انشائها في سنة ١٩١٩ .

وقد نشرت في خلال السنوات من سنة ١٩٢٠ حتى سنة ١٩٣٩ عددا من البحوث
المتصلة بمحاسبة التكاليف والموضوعات الرئيسية التي تهتم الادارة .

وبدأت في نشر بحوث جديدة منذ سنة ١٩٣٦ تتناول مشكلات التطبيق العملي
التي تصادفها بعض المكاتب من اعضاء الجمعية .

وفي سنة ١٩٧٢ تم تشكيل لجنة باسم

Committee on Accounting for Corporate Social Performance

تتناول المشكلات المحاسبية الداخلية والخارجية ومن اهمها، وضع قواعد شايخة
وأسس موحدة لقياس مستوى اداء الشركات وعرض البيانات الخاصة بها على الجمهور.

٦ : معهد المديرين الماليين : The Financial Executive Institute (F.E.I.)

وقد كان هذا المعهد يعمل من قبل اسم The Controllors Institute
of America منذ تأسيسه في سنة ١٩٤١ . وقد وجه هذا المعهد عناية خاصة
الى التقارير المالية ، ومشكلات الاندماج ، والقيمة المحاسبية العادلة ، وأشر
الظروف على مبادئ المحاسبة .

٧ : معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES:

وقد اصدر هذا المعهد في خلال السنوات مجموعة من التوصيات تماثل توصيات المعهد الاميركي للمحاسبين القانونيين . وكان يطلق على هذه التوصيات Recommendations of Accounting principles وتتضمن تطور المبادئ الاساسية للمحاسبة . وترجع اهمية هذه المبادئ الى انها كانت تتبع بواسطة الجمعيات المحاسبية في استراليا ونيوزيلاندا .

وكان من اهم ما نشرته هذه الجمعية :

أ . توصيتها رقم ١٨ بعنوان " عرض الميزانية وحساب الارباح والخسائر "

Presentation of Balance Sheets and Profit & Loss Account.

وكانت تعتبر بمثابة شرح لمتطلبات قانون الشركات لسنة ١٩٤٨ فـي

بريطانيا .

ب . توصيتها رقم ٢٢ بعنوان " معالجة المخزون السلبي والبضاعة تحت

التشغيل في الحسابات المالية و Trade and

Work in Progress in Financial Accounts.

وقد تناولت الجمعية في هذه التوصيات مناقشة تفصيلية لاحتساب التكاليف

وتطبيق مبدأ سعر التكلفة او سعر السوق ايهما اقل .

ج . المصطلحات المستخدمة في الحسابات المنشورة لشركات المصايف

Terms used in Published Accounts of Limited Companies.

وقد نشر هذا البحث لأول مرة في سنة ١٩٦٢ .

ومن بين الجمعيات والمعايير الاخرى المهتمة بشؤون المحاسبة نذكر على

سبيل المثال لا الحصر

1. The Canadian Institute of Chartered Accountants.

2. The Institute of Chartered Accountants in Australia.

المبحث الثاني

مجال تطبيق المحاسبة (الوحدة المحاسبية)

طبيعة الفروض المحاسبية : THE ACCOUNTING ENTITY

يمكن القول بأن الفروض هي قضايا منطقية أساسية خاصة بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يجب ان تعمل فيها المحاسبة . ويبدو ان اهم هذه المعايير الاساسية هي :

١ . يجب ان تكون مرتبطة بتطور المنطق المحاسبي ، أى يجب أن تستخدم كأساس للاستدلال المنطقي لقضايا منطقية جديدة .

٢ . أن تقبل كأساس سليم للمناقشة باعتبارها نقطة صحيحة للبدء ، او افتراض سليم مفيد في تطوير المنطق المحاسبي .

وبطبيعة الحال ينبغي أن نتناول الفروض والقواعد الخاصة بنظرية المحاسبة واهداف المحاسبة والقياس المحاسبي .

والاتفق على الفروض هو الخطوة الاولى في التطور المنطقي للنظرية المحاسبية . ويجب أن يكون اختيار الفروض مرتبطا باهداف المحاسبة ، وقياس العمليات .

تؤثر البيئة المحاسبية تأثيرا مباشرا على اهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن استخلاصها .

وتتضمن معظم الفروض والمفاهيم افتراضات بشأن طبيعة الوحدة المحاسبية . ويرجع اهمية معنى هذا المفهوم الى انه يعرف مجال المحاسبة ، ومن ثم يضع نطاقا محددا لاهداف المحاسبة ومجالات تطبيقها ، وما ينبغي ان تتضمنه التقارير المالية بشأنها .

بل أن الفروض الخاصة بطبيعة الوحدة تؤدي الى تحديد نطاق البيانات التي ينبغي ان تضمنها التقارير ، كما تعاون على تحديد امن الوسائل لعرض البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة .

أولاً : مفهوم الوحدة المحاسبية

تقوم النظرية العلمية للوحدة المحاسبية على اساس النظر الى المشروع دون ان يؤخذ في الاعتبار نوع المشروع وطبيعة نشاطه . وبهذا يمكن ان تقوم النظرية على تحديد فروض ومبادئ علمية تحرى على المشروع مهما كان نوعه والغرض منه ومهما كانت طبيعته .

وتعددت الآراء التي تناولت مفهوم الوحدة المحاسبية (المشروع) واتجه كل منها الى النظر الى المشروع من زاوية معينة على النحو الاتي (١)

أولاً : المشروع كوحدة قانونية .

ثانياً : المشروع كوحدة محاسبية .

ثالثاً : المشروع كوحدة اقتصادية .

وتتناول فيما يلي كل مدخل من هذه المدخلات .

أولاً : المشروع كوحدة قانونية :

يرى البعض النظر الى المشروع باعتباره وحدة قانونية وهم يستندون في هذا المدخل الى السببين الاتيين :

- ١ . يتخذ المشروع عادة شكل منشأة فردية او شركة من شركات الاشخاص ، او شركة من شركات الاموال .

وينظم القانون العلاقة بين المشروع من ناحية والغير من ناحية اخرى ، كما ينظم العلاقة القانونية بين اصحاب المشروع سواء في شركات الاشخاص او شركات الاموال .

١ . دكتور حلمي زمر " نظرية المحاسبة المالية " (القاهرة - دار النهضة العربية) .
صفحة ٢٩ وما بعدها .

٢. يجب على المعاسب مراعاة الاحكام التي تتضمنها القوانين المختلفة ومن هذه القوانين :

أ. القادون المدني الذي يحكم العلاقات المدنية العادية بين الشركة وبين الغير .

ب. القادون التجاري الذي ينظم علاقة الشركاء فيما بينهم وينظم العمليات التجارية .

ج. قوانين الضرائب التي تتناول تحديد اوعية الضرائب النوعية كوعاء الضريبة على المرتبات والاجور، ووعاء الضريبة على الارباح المهن الصناعية والتجارية ووعاء الضريبة على دخل رؤوس الاموال المنقولة .

د. قوانين الشركات وتتناول تنظيم :

- المجموعة الدفترية التي تلزم الشركة بامساكها .

- الحسابات المنشورة ، والبيانات التي يجب ان تتضمنها .

- تعيين مراقب الحسابات وتحديد اختصاصاته وواجباته ومسؤولياته .

- تكوين الاحتياطيات .

- توزيع الارباح .

هـ. قوانين الضمان الاجتماعي ، وتحديد حصة كل من الشركة والعاملين فيها .

٣. ويدتقد البعض مفهوم المشروع كوحدة قانونية استنادا الى الحجج التالية :

أ . ان المشروع يقوم اصلا على اساس القيام بنشاط اقتصادي معين . وتعريف المشروع على انه وحدة قانونية يتجاهل الجوانب الاقتصادية لنشاط المشروع .

ب . تتناول القوانين المبادئ العامة في حين تتناول المحاسبة الدواهي التطبيقية العلمية لتأهيل هذه المبادئ العامة التي لا يمكن ان تتناولها تلك القوانين .

فعند تحديد وعاء الضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية نجد المشرع يتناول بصفة عامة الاعباء التي يجوز خصمها والاعباء التي لا يجوز خصمها في اطار من القواعد العامة مع ذكر بعض العناصر على سبيل المثال لا الحصر . ويتترك للمحاسب مهمة تطبيق تلك القواعد العامة على ضوء ظروف المشروع من حيث شكله القانوني وطبيعة نشاطه .

ج . يتأثر المشرع عند وضع القانون بظروف المجتمع الذي يعيش فيه .

ولا يجوز ان تخضع نظرية المحاسبة للقوانين التي تتأثر بظروف المجتمع والتي تتغير من بلد الى آخر وذلك لان اي نظرية يذهب الى ان تقوم على مبدأ الشمول والشباب بما يجعلها تلائم جميع الظروف والاحوال .

ثانيا : المشروع كوحدة محاسبية (١)

انتهت اراء المحاسبين الى ان المشروع له شخصية معنوية مستقلة عن شخصية اصحابه ، وأن وجود مجموعة من الشركاء او المساهمين بقصد تحقيق غرض معين يؤدي الى وجود :

- ارادة جماعية .
- أو مصلحة مشتركة .
- أو ملكية مشتركة .

وقد ترتب على الاخذ بمفهوم الشخصية المعنوية تحول الى اعتباران الادارة هي التي تمثل الشخصية المعنوية اكثر من اصحاب المشروع وذلك استنادا الى العجج الاتية :

١. أن المشروع يقوم اصلا على مجموع الموارد المالية التي تكون لازمة لاقامة المشروع سواء كان ذلك عن طريق اصحاب المشروع أم عن طريق المقرضين أيا كان مصدرها ، أى سواء كان عن طريق الاموال المملوكة او الاموال المقرضة .

٢. أن اصول الشركة مملوكة لها باعتبارها شخصية معنوية ، ولكل من اصحاب الاموال المملوكة او الاموال المقرضة حق على تلك الاصول .

فاصحاب الحصة في رؤوس الاموال المملوكة لهم الحقوق الاتية :

- أ. نصيب في الارباح القابلة للتوزيع اثناء مدة المشروع .
- ب. نصيب في صافي اموال التصفية في نهاية مدة المشروع .
- اما اصحاب الاموال المقرضة فأن لهم الحقوق الاتية :
- أ. حق الحصول على فائدة عن القروض المقدمة للمشروع .
- ب. حق استرداد هذه القروض .

٣. لقد تطورت الفكرة القائلة بأن مجلس الادارة يمثل حملة الاسهم وأنه يتولى ادارة الشركة على ضوء الخطط التي يضعها حملة الاسهم .

وأصبح الرأي السائد هو ان الادارة في حد ذاتها رسالة وأن وظيفتها هي العمل على تحقيق اغراض الشركة ، ومراعاة مصالحها الخاصة باعتبارها شخصية معنوية محتقة عن شخصية المساهمين .

شالسا : المشروع كوحدة اقتصادية (١)

يصدق البعض مفهوم الشخصية المعنوية الذي يعطى الى الادارة اهمية اكثر من تلك التي يوليها الى اصحاب ملكية المشروع .

ويرى اصحاب هذا الرأي ان الادارة مسؤولة عن تحقيق اغراض الشركة على ضوء قانونها الاساسي وقرارات الجمعية العمومية للمساهمين التي من حقها اختيار هؤلاء الاعضاء وتغييرهم وفقا لما يتفق مع مصلحة المساهمين .

ويرى اصحاب هذا المفهوم أن الشركة تتمثل في مجموعة من نواحي النشاط الاقتصادي .

وتضم نواحي النشاط هذه :

- الاموال المملوكة لاصحاب المشروع .
- الاموال التي يقدمها المقرضون .
- الخدمات التي يقدمها العمال .
- جهود الادارة في تحقيق اهداف المشروع بما يحقق معدل للعائد يكون كافيا لارضاء اصحاب الاموال المملوكة .

ولهذا يذكر البعض ان المشروع هو وحدة اقتصادية تعمل عن طريق التنسيق بين اوجه النشاط المختلفة للمشروع بغرض ادخار طعة او تقديم خدمة . ومن ثم فان المشروع له شخصية مستقلة وكيان مستقل عن اصحابه .

شاذيا : الاثار المترتبة على فرض الوحدة المعاسبية

وهكذا نجد أن رأى المعاسبين قد استقر على وجود كيان للوحدة المعاسبية مستقل عن شخصية اصحابها .

وقد أكدت التشريعات هذا المعنى حينما اقرت باستقلال الذمة المالية للشركة عن الذمة المالية للشركاء في شركات الاشخاص والمساهمين في شركات المساهمة .

وقد ترحب على هذا الفرض النتائج الآتية :

١ . فصل نشاط الشركة وعملياتها المالية عن النشاط الشخصي لاصحابها وعملياتهم المالية .

وقد نتج عن ذلك ان المجموعة الدفترية للشركة تقتصر على معالجة عملياتها الخاصة دون عمليات الشركاء او المساهمين .

٢ . معالجة العمليات المالية للوحدة المعاسبية من وجهة نظرها بحيث تمثل قائمة الربح نتيجة نشاط الوحدة ومما حققت من ارباح او خسائر صافية . واصبحت قائمة المركز تصور حقيقة المركز المالي للوحدة .

٣. تعتبر اصول الوحدة المعاسبية ملكا لها ، لا ملكا لاصحاب المشروع . واصبحت حقوق اصحاب المشروع قاصرة على حقوقهم في ملكية رأس المال المشروع لكل منهم بقدر حصته فيه ، دون ان يكون له نصيب في اصول المشروع الا في نهاية مدته او عند تصفيته .

وبذا اصبحت حقوق اصحاب المشروع اثناء حياته قاصرة على نصيبهم في الارباح القابلة للتوزيع .

وقد اكدت التشريعات الضريبية فكرة استقلال الوحدة المعاسبية (الشخصية المعنوية للمشروع) عن شخصية المساهمين عندما فرضت ضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية للمشروع وضريبة اخرى على الارباح الموزعة على حملة الاسهم والضريبة على دخل رؤوس الاموال المدقولة .

المبحث الثالث

اهداف المحاسبة

أولاً : اهداف المحاسبة THE OBJECTIVES OF ACCOUNTING

أن نقطة البدء لاي مجال للدراسة هو تحديد نطاقها واهدافها .
وفي مجال المحاسبة يمكن اعتبار الاهداف جزءاً من الفروض ، أو يمكن اعتبارها بمثابة مجموعة من الافتراضات في مستوى الفروض .
ولا يمكن انكار ان الاتفاق على الاهداف امر ضروري لتحديد الفروض الخاصة بالمحاسبة وتقييم المبادئ والقواعد التي تقوم على تلك الفروض ، حتى يمكن الحكم على مدى وفائها بالاحتياجات اللازمة . وبعبارة اخرى ينبغي استخلاص المبادئ والقواعد استخلاصاً منطقياً من الفروض .
وتتعدد اهداف المحاسبة تبعاً لتحديد وجهات النظر المختلفة التي المحاسبة ذاتها .

المفهوم الاول : اهداف المحاسبة هي اعداد القوائم المالية التي لها دلالتها:

يمكن النظر الى اهداف المحاسبة على اساس افتراض استخدام محاسبة التكلفة التاريخية المتعارف عليها ، ولهذا فإنه يجب ان ترتبط بهـ القوائم المالية .

وطبقا لهذا المدقق فأن الهدف الاساسي للقوائم المالية هو حساب صافي الدخل على اساس قاعدتي التحقق REALIZATION والمقابلة MATCHING واعداد قائمة المركز المالي التي تربط بين الفترة الحالية والفترات المستقبلية .
ويتحرب على ذلك ضرورة الاهتمام بعملية جمع البيانات وشكل القوائم المالية .

ويؤكد ARTHUR YOUNG & CO (١) هذه الراء حيث ذكر :

يجب ان يكون الهدف الاساسي للقوائم المالية هو توصيل وابلاغ البيانات المالية التي يمكن الثقة بها او الاعتماد عليها بشأن عمليات المشروع ، بما في ذلك :

أ. الاصول ، والخصوم ، وحقوق حملة الاسهم ، ونتيجة هذه العمليات .

ب. بيان الربح او الخسارة (بعد استبعاد التكاليف والمصروفات من الايرادات المقابلة لها) .

المفهوم الثاني : اهداف المحاسبة هي قياس موارد المشروع وحقوقه والتزاماته :

بيدما يؤكد البعض وهو بشأن تحديد اهداف المحاسبة على اهمية الحاجة الى قياس الشروة والتغيرات التي تطرأ عليها والتزامات المشروع . ويفترض في هذه الحالة ان القوائم المالية تعد لمجموعات غير معروفة من قرائها والمتدفعين بها :

ولهذا يذكر MOONITZ. (٢) أن وظائف المحاسبة هي :

(1) Arthur Young & Co. " THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS " May 1972.

(2) MOONITZ ; " IN ACCOUNTING RESEARCH STUDY NO.1 " .

١. قياس الموارد التي يحتفظ بها المشروع .
 ٢. قياس التزامات المشروع وحقوقه المحققة على الغير .
 ٣. قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات والحقوق .
 ٤. تخصيص هذه التغيرات لكل فترة من الفترات المالية.
 ٥. التعبير عن تلك العناصر بالنقود باعتبارها أداة للقياس.
- ويؤكد هذا التعريف على أهمية قسائم المركز المالي وقائمة الربح كأداة لقياس الثروة والتغيرات التي تطرأ عليها .
- وأكدت A.P.B. STATEMENT NO: 4 أن الغرض الرئيسي للقوائم المالية هو تقديم بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها والاعتداد بها فيما يتعلق بالموارد الاقتصادية للمشروع والتزاماته . (١)
- وصوبة الأخذ بهذا المفهوم الثاني لأهداف المحاسبة هو أن الفروض والمبادئ والجراءات التي تطبق على هذه الأهداف يمكن أن تختلف اختلافًا كبيرًا .
- ذلك لأن هذه الأهداف غير محددة تحديدًا واضعًا مما يؤدي إلى الخلاف على اختيار المفردات المناسبة التي تتضمنها القوائم المالية والخلاف على قياسها .

المفهوم الثالث : اهداف المحاسبة هي توصيل البيانات المالية لاصحاب المصلحة
في المشروع .

ويؤكد هذا المفهوم على حاجات هؤلاء الذين يستخدمون القوائم المالية ومن بينهم ، الموظفين ، العملاء ، والعامّة من الخاس ، وذلك بجاذب اصحاب المصالح الرئيسية في المشروع وهم : حملة الاسهم ، المستثمرين الاخرين والدائنين .

ويذكر " تقرير جماعة دراسة اهداف القوائم المالية "
Report of Study Group on the Objectives of Financial Statements .

- " أن هدف القوائم المالية هو خدمة هؤلاء الذين يستخدمونها ممن لهم "
- " سلطات محدودة للحصول على البيانات اللازمة لهم ، فيتمدون على "
- " القوائم المالية باعتبارها المصدر الرئيسي للبيانات عن النشاط "
- " الاقتصادي للمشروع . "

وقد اكدت هذا المفهوم
The Committee to Prepare a Statement of
Basic Accounting Theory of the American Accounting Association.

حيث ذكرت :

- " أن المحاسبة هي عملية التحقق وقياس وتوصيل البيانات الاقتصادية "
- " بما يسمح للمنتفعين بها الحكم على المشروع واتخاذ القرارات . "

ومن بين القرارات التي يمكن اتخاذها على ضوء التقارير المالية :

١. قرارات حملة الاسهم وغيرهم التي تتطلب تقييما عن مدى كفاية الادارة .

٢. القرارات المالية التي تتطلب تقييما لقدرة المشروع على سداد الالتزامات المالية او المستقبلية في تاريخ استحقاقها .

٣. القرارات الخاصة بعدالة تخصيص موارد المشروع .

شاذية تطور اهداف المحاسبية :

تطورت اهدف المحاسبية نتيجة تطور الظروف الاقتصادية . واتسع نطاق اهدافها من خدمة اصحاب المشروع الى خدمة المسؤولين عن الادارة الى خدمة المجتمع ، وذلك على النحو الاتي :

١. المحاسبية كأداة لخدمة اصحاب المشروع :

ظهرت في القرن الرابع عشر المشروعات الفردية ، نتيجة المعاملات التجارية واستخدمت الذقود كوسيلة لقياس القيمة واداة للمعاملات واشباتها في الدفاتر وتبويبها لتحديد أثر هذه العمليات وقياس نتيجة نشاط المشروع وتحديد المركز المالي في تاريخ معين. وفي هذه المرحلة كانت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هي خدمة اصحاب المشروع .

٢. المحاسبية كأداة لمعاونة الادارة :

وفي اواخر القرن الثامن عشر، بظهور الثورة الصناعية ، ظهرت الشركات المساهمة حيث اذفطت ملكية الاموال عن ادارة المشروع واصبح للمحاسبة بالاضافة الى خدمة اصحاب المشروع وظيفة جديدة هي خدمة الادارة عن طريق مدها بالبيانات اللازمة لمعاونتها في الادارة .

وقد ترتب على ذلك ظهور فروع جديدة للمحاسبة منها : محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية والمحاسبة الحكومية القومية .

٣. المحاسبية كأداة لخدمة المجتمع :

وفي اواخر القرن التاسع عشر اضيف الى وظائف المحاسبة وظيفته جديدة حيث اصبحت اداة لتحديد مدى كفاية ادارة المشروع وبيان الدور الذي يلعبه في خدمة المجتمع .

الفصل الثاني

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

أوالمقبولة قبولاً عاماً

تمهيد :

المبحث الأول : معاولة لمصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في
الفكر المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية .

المبحث الثاني : اهم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً :

أولاً : مبدأ استمرار المشروع .

ثانياً : الخبثات في اتباع الذسق .

ثالثاً : التماثل والقابلية للمقارنة .

رابعاً : مبدأ الحيطة والحذر .

خامساً : الموضوعية .

سادساً : مبدأ التكلفة التاريخية .

الفصل الثاني

مبادئ * المحاسبة المتعارف عليها

أو المقبولة قبولاً عاماً

تمهيد :

رغم الجهود العلمية المضنية التي بذلتها الجمعيات العلمية والعملية ورجال الفقه المحاسبي لوضع نظرية علمية متكاملة للمحاسبة ، إلا ان الرأي يكاد يكون متفقاً على الذتيحتين الاتيتين :

الأولى : أنه لا يمكن القول بوجود نظرية محاسبية متكاملة حتى الآن يتوافر فيها الأركان والشروط التي يذبغي توافرها في النظرية العلمية كما هو الحال فـنـسـي نظريات العلوم الرياضية او الطبيعية والاجتماعية .

الثانية : غير انه يوجد عدد من المفاهيم والمبادئ والقواعد والمعايير التي يكاد يكون هناك اتفاق كامل على الجزء الأكبر منها بجانب البعض الآخر الذي ما زال محلًا للخلاف في الرأي بين فقهاء المحاسبة والجمعيات العلمية والعملية للمحاسبة .

ويبدو ان بعض هذه المفاهيم والقواعد والمعايير سوف يكون محلًا للتعديل والتطوير بسبب تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية وبسبب تغير حاجات المجتمع التي تؤثر على المشروع وعلى مجال استخدام المحاسبة ومن ثم على مفاهيمها ومبادئها .

وقد استخدم المحاسبون اصطلاحات متعددة في محاولاتهم لوضع النظرية المحاسبية ، ومن بين هذه الاصطلاحات :

PRINCIPLES	- مبادئ *
STANDARDS	- معايير *
CONCEPTS	- مفاهيم *
RULES	- قواعد *

وقد اخططت هذه المصطلحات ببعضها البعض بحيث أصبح من الصعب تمييز بينها ، حتى أصبح كل منها يستخدم بديلا للاخر . بل لقد استخدم البعض اصطلاح " فروض " POSTULATES باعتباره مائلا لكل واحد من تلك المصطلحات .

ونتناول في هذا الفصل خلاصة للفروض والمبادئ التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين ، كما لخصها PAUL GRADY احد رجال الفقه المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية ، ثم عرضا لاهم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تلقى قبولا عاما في الحياة العملية وسوف نستخدم اصطلاح مبادئ PRINCIPLES ونحن بهذا الصدد .

المبحث الاول

محاولة لحصر مبادئ المحاسبة المتعارف

عليها في الفكر المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية

قام بول جرادى PAUL GRADY (١) بمحاولة لحصر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية . ويعتبر عمله هذا احد المشروعات الاساسية لقسم الابحاث للمعهد الامريكي للمحاسبين وجدير بالذكر ان اللجنة الاستشارية لهذا المعهد وافقت في شهر اغسطس من عام ١٩٦٤ على الاعتراف باهمية هذا البحث بالنسبة لمهنة المحاسبة .

وفيما يلي تلخيص للمبادئ التي تناولها هذا الحصر :

اولا : الايرادات والدفعات :

١. عدم التحجيل بالاييرادات والارباح :

ينبغي عدم التحجيل بالاييرادات والارباح ، مع الالتزام بعدم المغالاة في تقديرها سواء بالتقصير بالزيادة ، وتحديد نقطة زمنية فاصلة يبدأ عندها احتساب ايرادات المدة ، ونقطة زمنية فاصلة اخرى ينتهي عندها حساب هذه الايرادات .

٢. مقابلة الدفعات بالاييرادات :

مقابلة تكلفة المبيعات ودفعات المدة الواحدة من ناحية بمبيعاتها وايراداتها من ناحية اخرى ، مع تحديد نقطة فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخزون السلبي والمصروفات والدفعات والالتزامات .

GRADY, PAUL :

(١)

" Inventory of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES " In the United States of America " (Accounting Review, Jan. 1965 PP. 21-30).

٣. تحميل المدة بما يخصها من اعباء الاستهلاك والذفاد :
- يذبغي تحميل المدة الواحدة بما يخصها من عبء استهلاك الاصول الشابتة او استنفادها (Depletion) ، وتحميلها بما يخصها من الدفقات المؤجلة .
٤. تحميل الاصول الشابتة والمخزون السلمي بما يخصها من الدفقات :
- يذبغي تحميل الاصول الشابتة والمخزون السلمي والصيادة بما يخص كل منها من دفقات ، وذلك عن طريق التخصيص اذا كانت الدفقات مباشرة ، وعن طريق التوزيع اذا كانت الدفقات غير مباشرة .
٥. عدم استخدام الاحتياطات او مخصصات الطوارئ لتخفيض الارباح :
- يذبغي الامتناع عن استخدام احتياطات او مخصصات الطوارئ بغى تخفيض ارباح المدة او تحويلها الى مدة اخرى .
٦. اثبات الارباح غير العادية والتمييز بينها وبين الارباح العادية :
- يذبغي الاعداد بالارباح المتكررة وغير العادية في نفس المدة التي يتحقق فيها مثل هذه الارباح ، مع ضرورة التمييز بين الارباح غير العادية وبين الارباح الناشئة من النشاط العادى عند تصوير قائمة الربح .
٧. تضمين قائمة الربح جميع ارباح وخسائر المدة :
- ويذبغي ان تتضمن قائمة الربح عن مدة معينة كافة الارباح والخسائر التي تخص المدة ، الا اذا كانت غير متناسبة مع الايرادات والدفقات المرتبطة بمزاولة النشاط العادى .

٨. الإفصاح عن اعباء الايجار المرتبطة بعقود طويلة الاجل:

يذبحي الإفصاح عن اعباء الايجار المرتبطة بالعقود طويلة الاجل مع رسالة الابعاء التي تمثل شراء آجلا لاصول شابحة .

٩. الإفصاح عن اثر التحول في تطبيق المبادئ المحاسبية على نتيجة النشاط :

يذبحي الإفصاح عن اثر التحول في تطبيق المبادئ المحاسبية على نتائج النشاط عند تصوير قائمة الربح الدورية .

شاذيا: رأس المال المملوك :

١. ضرورة الإفصاح عن حقوق الفئات المختلفة للاسهم :

يذبحي الإفصاح عن الحقوق او الامتيازات التي تتمتع بها الفئات المختلفة للاسهم فيما يتعلق بتوزيع الارباح وتصفية المشروع .

٢. عدم المساس بشكل رأس المال الاسمي :

يذبحي عدم المساس بشكل رأس المال الاسمي . ويذبحي على ذلك أن كافة التغيرات ذات الاثر على رأس المال من قبيل الارباح او الخسائر غير العادية يجب ان تحدد بصفة دورية وفي صورة مجمعة .

٣. عدم استخدام الاحتياطات الرأسمالية في مقابلة الابعاء الاجلة :

يذبحي الامتناع عن استخدام الاحتياطات الرأسمالية في مقابلة الابعاء العاجلة او الاجلة التي يفترض ان يتحمل بها حساب الارباح والخسائر .

٤. التمييز بين الأرباح المحتجزة والأرباح الرأسمالية :

يجب التمييز بين الأرباح المحتجزة والأرباح الرأسمالية وعدم الخلط بينهما عند تصوير القوائم المالية .

٥. الإفصاح عن الأرباح المحتجزة المجمعة :

ينبغي الإفصاح عن الأرباح المحتجزة المجمعة أي في صورة متراكمة وذلك على أساس :

- ربح المدة .
 - استبعاد ما قد يوزع من هذه الأرباح في صورة نقدية أو عينية أو في صورة حصر في رأس المال .
 - إضافة الأرباح أو الخسائر التي تحقق طبيعتها
- عدم إدراجها ضمن أرباح المدة .

ويفترض في الأرباح المحتجزة أنها غير معدة للتوزيع إلا إذا نصت القوائم المالية على غير ذلك .

٦. جواز استخدام الأرباح المحتجزة في زيادة رأس المال :

يجوز استخدام الأرباح المحتجزة في زيادة رأس المال بشرط أنها كلها أو بعضها إلى حساب رأس المال المستثمر ، كما يجوز تخفيض رأس المال المستثمر بقيمة الخسائر المجمعة إذا ما قرر أصحاب حق الملكية في المشروع استخدام هذا الأسلوب في زيادة رأس المال أو تخفيضه .

٧. الإفصاح عن فروق إعادة التقييم :

يذبحي الإفصاح عن الفروق الدائنة التي قد تسفر عنها إعادة التقييم ، مع عدم الاعتماد على مثل هذه الفروق في مقابلة الأعباء الأخرى إلا إذا تم ذلك في إطار التعديلات التي تستوجبها عملية إعادة التقييم ذاتها .

٨. الإفصاح عن رأس المال المستثمر :

يذبحي الإفصاح عن رأس المال المستثمر في كل مدة ، وابتزاز كل ما قد يطرأ عليه من نقص أو زيادة خلال المدة .

ثالثا : الأصول المتداولة :

١. عدم المغالاة في الأصول المتداولة :

يذبحي عدم المغالاة في الأصول المتداولة وعدم اثباتها بما يزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها منها خلال المدة أو خلال الدورة الحالية لنشاط المشروع على الأكثر .

٢. التمييز بين المفردات الدقية :

يذبحي التمييز بين المفردات الدقية ذات الطبيعة الحرة وبين ما هو مجمد منها .

٣. تخفيض الذمم بمخصص الديون المشكوك فيها :

يذبحي تخفيض الذمم بمخصصات الديون المشكوك في تحصيلها والدفعات التي يستوجبها التحصيل .

٤. ابراز الديون المستحقة على العاملين :

يذبحي ابراز الديون المستحقة على العاملين بالمشروع .

٥. تقييم المخزون بسعر التكلفة او السوق ايهما اقل :

يذبحي تقييم المخزون السلي بسعر السوق او التكلفة ايهما اقل ، مع مراعاة ان سعر التكلفة يتمثل في الدفعات المباشرة والدفعات الصناعية غير المباشرة ، وذلك كله مع وجوب توضيح الطريقة التي اتبعت في التقييم (FIFO أو LIFO او متوسط سعر الشراء) ، وعلى ان تتعمل كل مدة بذبيب عادل من الدفعات المؤجلة .

رابعاً: الأصول الشائبة :

١. اثبات الأصول الشائبة بالتكلفة :

يذبحي اثبات الأصول الشائبة بما يعادل تكلفة شراء هذه الأصول او ادائها من واقع الحسابات التاريخية الا اذا اصبحت الارقام التاريخية غير ذات دلالة .

٢. اظهار تكلفة الاراضي مدفطة عن المبانى :

يجب اظهار تكلفة الاراضي بحيث تظهر مدفطة عن تكلفة المبانى .

٣. احتساب تكلفة المبانى :

يراعى في احتساب تكلفة المبانى انها تتمثل في الدفعات المباشرة وفي الدفعات الاضافية الاخرى التي استوجبها عملية الاقتناء كالدفعات الهندسية ، والادارية ، ودفعات الصيانة ، والفوائد ، والضرائب .

٤. الاصل الثابت هو الاصل الذي لا تقل حياته الانتاجية عن سنة :
- يراعى ان الاصل لا يحتسب ثابتا الا اذا كانت حياته الانتاجية في المشروع لا تقل عن سنة واحدة ، وأن كانت هذه الحياة تزيد كثيرا عن السنة في اغلب الاحوال .
٥. عند استبعاد الاصل الثابت يستبعد مجمع مخصص استهلاكه .
- اذا لم يعد الاصل الثابت مستخدما في الانتاج ، فإنه يجب استبعاده من الاصول وكذا مجمع مخصص استهلاكه .
٦. تحميل نتيجة نشاط المشروع بمخصص استهلاك الاصول القابلة للاستهلاك :
- ينبغي تحميل نتيجة نشاط المشروع بتكلفة الاصول القابلة للاستهلاك خلال حياتها الانتاجية ، وذلك بتكوين المخصصات الكافية لهذا الغرض .
٧. اظهار اجمالي الاصول الثابتة ناقصا مجمع مخصص الاستهلاك :
- ينبغي اثبات المخصصات المجمعة في صورة استبعادات من الاصول الثابتة عند تصوير قائمة المركز المالي .
٨. الافصاح عن حقوق الغير المستحقة على الاصول الثابتة للمشروع :
- ينبغي الالتزام بالافصاح عن الحقوق التي رتبها المشروع للغير على الاصول الثابتة للمشروع .

خامسا : الاستثمارات طويلة الاجل :

١. اثبات الاستثمارات طويلة الاجل بتكلفتها مع بيان قيمتها السوقية :
- ينبغي الالتزام باثبات الاستثمارات طويلة الاجل بما يساوي تكلفتها مع بيان قيمتها السوقية كلما امكن ذلك .

٢. فصل الاستثمارات في الشركات الخابئة :

ينبغي فصل الاستثمارات في الشركات الخابئة للمشروع عن بقية الاستثمارات .

سادسا : بالنسبة للاصول المعنوية :

١. اثبات الاصول المعنوية مستقلة ، وتوزيع استهلاكها :

ينبغي اثبات تكلفة الاصول المعنوية غير الملموسة على حدة مع مراعاة توزيع استهلاكها على الحياة الانتاجية المقدرة لها والافصاح عن الطريقة المستخدمة في الاستهلاك . .

سابعا : الخصوم :

١. اثبات جميع التزامات المشروع :

ينبغي اثبات جميع الالتزامات المعروفة للمشروع .

٢. الافصاح عن طبيعة بعض الالتزامات التي يتعذر تحديد قيمتها :

اذا كان من المتعذر تحديد قيمة بعض الالتزامات فإنه ينبغي الافصاح عن طبيعة مفرداتها ، اما في طب الخصوم ذاتها ، واما في مذكرات ايضاحية ملحقه بالميزانية .

٣. ادراج الخصوم المتداولة :

ينبغي ان يدرج ضمن الخصوم المتداولة الالتزامات التي سيتم الوفاء بها قبل نهاية السنة المالية او الدورة .

٤. اظهار اوراق الدفع في مفردة محتقلة :

يجب اظهار اوراق الدفع المستحقة للمخوك او غيرها في مفردة قائمة بذاتها .

٥. الافصاح عن الالتزامات العارضة :

ينبغي الافصاح عن الالتزامات العارضة ذات الهمية .

٦. اظهار الارباح المؤجلة :

ينبغي الالتزام باظهار الارباح المؤجلة وتبويبها مع الافصاح عنها وتعزيزها بالشرح والايضاح .

شامنا: القوائم المالية :

١. اعداد قوائم مالية مجمعة للشركة القابضة مع شركائها الخابعة .

ينبغي اعداد قوائم مالية مجمعة Consolidated Financial Statements في حالة ما اذا كانت الشركة تسيطر على شركة تابعة او اكثر.

٢. ترجمة حسابات الاقسام والفروع الى الدولار:

ينبغي ترجمة حسابات الاقسام والفروع التي تعمل بالخارج الى دولارات وذلك باستخدام سعر الصرف المناسب .

٣. التزام الوحدة الاقتصادية الجديدة بقواعد المعاسبة التي كانت تتبعها الوحدات المندمجة :

عند اندماج وحدتين اقتصاديتين مستقلتين او اكثر فأنه ينبغي ان تلزم الوحدة الاقتصادية الجديدة بالقواعد والطرق المعاسبية التي كانت تتبعها الوحدات المندمجة .

المبحث الثاني

أهم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً

سنحاول فيما يلي أهم المبادئ العامة للمحاسبة التي تلقى قبولاً عاماً في الحياة العملية لدى المحاسبين وهي : (١)

أولاً : مبدأ استمرار المشروع .

ثانياً : الثبات في اتباع النسق .

ثالثاً : التماثل والقابلية للمقارنة .

رابعاً : مبدأ الحيطة والحذر .

خامساً : الموضوعية .

سادساً : مبدأ التكلفة التاريخية .

وسوف نتناول فيما بعد بعض مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً الخاصة بقائمة الربح باعتبارها مبادئ محاسبية متعارف عليها ولكنها أكثر ما تكون ارتباطاً بها ، وكذا المبادئ المحاسبية المرتبطة بقائمة المركز المالي .

(١) المرجع سابق الإشارة إليه صفحة ١١٦ وما بعدها . HENDRIKSEN

(٢) دكتور عمر حسنين : " تطور الفكر المحاسبي " (دار الجامعات المصرية ،
اسكندرية) ١٩٧٦ الصفحات من ٩١ الى ٩٢ .

(٣) دكتور حلمي نصر ، المرجع سابق الإشارة إليه الصفحات ٢٤٥ وما بعدها .

أولا : مبدأ استمرار المشروع : (١) CONTINUITY

تقوم فكرة رجال المحاسبة دائما على ان المنشأة او المشروع ، انما يندشأ بقصد الاستمرار والبقاء على الاقل خلال فترة طويلة من الزمن ، واذا لم يكن هناك من العوامل ما يضع نهاية طبيعية لاستمرار العمليات يفترض ان للمنشأة حياة طويلة غير محددة .

ويبدو هذا المبدأ واضحا في شركات المعامعة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي هي مظهر من مظاهر النشاط الاقتصادي الحديث . ولهذا تعتبر اسهم هذه الشركات نوعا من الاستثمارات التي يقبل عليها المستثمرون للحصول على دخل معين يتمثل في الارباح التي توزعها هذه الشركات على حملة الاسهم .

كما يبدو مبدأ استمرار المنشأة في صورة واضحة بالنسبة لشركات المشافع العامة التي تقوم باحتاج انواع معينة من السلع والخدمات الضرورية للمستهلكين ، كشركات المياه وشركات الانارة وشركات الترام والنقل . ولهذا نجد ان عقود الامتياز التي تبرم بين هذه الشركات وبين السلطات المانحة لها تدوم على جعل مدة الامتياز تمتد الى آجال طويلة تصل الى المائة عام .

ولهذا تقوم فكرة المحاسب على ان المنشأة تواصل اعمالها خلال عدد معين من السنوات ، مما يتطلب استخدام اصول المشروع في الاغراض التي اشترت من اجلها . ويتفق هذا الفرض مع ظروف الحياة الاقتصادية الحديثة حيث تستمر معظم المشروعات الاقتصادية في نشاطها العادي خلال فترة طويلة من الزمن ، وتستعمل اصولها في الاغراض التي اشترت من اجلها .

وتعد الميزانية في لحظة معينة او في نهاية مدة معينة لتصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة تواصل نشاطها وتستمر في اعمالها تحقيقا للاغراض التي من اجلها انشئت . ولهذا فهي تعد على اساس فكرة الاستمرار في العمل والاحتاج .

(١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش " الصفحات

وقد ترتب على هذه الفكرة عدم محاولة تقويم جميع اصول الشركة وخصوصها في نهاية كل مدة محاسبية ، ذلك لان هذا المبدأ يفترض ان اصحاب المنشأة لا يتوقفون عن الاستمرار في مباشرة نشاطهم ، ولهذا لا تكون هناك ضرورة لاعادة تقويم المنشأة تقويما كاملا .

فالاصل ان نشاط المنشأة او الشركة امر متصل مستمر ، غير ان الاعتبارات الادارية وفرض الضرائب وظهور شركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة ، وغير ذلك من الاسباب التي تدعو الى الاخذ بمبدأ " سنوية الحساب " ، جعلت مسـن الضروري تحديد الربح في نهاية كل سنة من السنوات المتتالية من حياة المشروع بدلا من قياسه في ضوء العمليات المنجزة كما كان الامر في الماضي .

ولهذا ذكر البعض ان المشروعات ليست الا كبعث متدفقا من النشاطات الذي تآثر بما حدث في الماضي ، ويؤثر بدوره على ما سيحدث في المستقبل ، غير أن المقتضيات الادارية تظهر هذه المشروعات الى تجزئة هذا التدفق المتدفق الى شرائح سنوية تظهر في شكل القوائم المالية . ولهذا ينبغي ألا يغيب عن اذهاننا ان القوائم المالية السنوية لا تعدو ان تكون قوائم احتياطية حتى في ظل احسن الفروض ، كما ان البيانات التي تتضمنها تصبح في حاجة الى تعديل عندما تتغير الظروف في المستقبل .

وهكذا نجد ان نتيجة النشاط الحقيقية للمشروع لا تظهر الا في نهاية حياته الانتاجية نتيجة بيعه او تصفيته .

ولكن مقتضيات الحياة العملية تتطلب ان يقوم المحاسبون بمحاولة اعداد قوائم مالية دورية في نهاية كل مدة مالية جرت العادة على اعتبارها اثني عشر شهرا .

وقد ترتب على تقسيم حياة المشروع الى عدد من السنوات المالية ضرورة مراعاة عدد من المبادئ وهي :

١. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

وقد تطلب ذلك فصل إيرادات كل سنة عن إيرادات الحدة السابقة لها والتالية عليها ، وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات وذلك أخذاً بمبدأ سنوية الحساب ، أي مقابلة الإيرادات التي خصصتها معينة بالمصروفات اللازمة للحصول على الإيرادات مما يخطب إجراء التحويات الجردية سنوياً .

٢. الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر عند اعداد التقارير الدورية للمشروع .

٣. استهلاك الأصول الشابطة :

أي توزيع تكلفة الأصول الشابطة على سنوات حياتها الانتاجية ، وتخصيص نصيب كل سنة منها بصفة دورية .

٤. تكوين مخصصات لمقابلة الفاسد الفعلية والممتثلة وكذا الالتزامات المتوقعة .

وتتضمن هذه الاجراءات درجة من التقريب لانها تقوم على التقدير الشخصي ، لهذا نجد ان قوائم الربح وقوائم المركز المالي تتضمن درجة من التقريب .

وهكذا نجد ان مبدأ الاستمرار يفترض الربط بين الماضي والمستقبل رغم انه ليس من الضروري ان يكون المستقبل صورة طبق الاصل من الماضي .

ثانياً : الثبات في اتباع الذوق : CONSISTENCY

أن مفهوم الثبات في اتباع الذوق الواحد كان من بين المفاهيم الأساسية في المحاسبة وكان يقصد به :

١. استخدام نفس الاجراءات المحاسبية بواسطة المشروع الواحد ، أو الوحدة المحاسبية من سنة الى اخرى .

٢. استخدام نفس المفاهيم وطرق القياس والاجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمشروع .

وسوف نستخدم تعبير الثبات في اتباع الذوق بالنسبة لهذين الفرعين .

والمقصود بالثبات في استخدام المبادئ والاجراءات المحاسبية تحديد اطار واضح ثابت لمن يستخدم البيانات المحاسبية . والعمل بغير ذلك يؤدي الى صعوبة فهم القوائم المالية وصعوبة مقارنتها نتيجة اختلاف طرق القياس ، والتبويب والعرض .

وعند استخدام اجراءات مختلفة للقياس يصبح من الصعب التدبؤ بالاتجاهات الخاصة بدشاش المشروع من فترة الى اخرى ، كما هو الحال بالنسبة لصعوبة التدبؤ بالتغيرات الخاصة بالظروف الخارجية او دشاش المنافسين . (١)

وعند استخدام طرق مختلفة من فترة لاخرى فأن من يستخدم البيانات المحاسبية ، سيد صعوبة في الفصل بين تغير البيانات نتيجة لتعديل الاجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية .

فلو ان الاصول قومت بالتكلفة في بعض الفترات وبالتكلفة الاستبدالية في البعض الاخر فأن هذه التعديلات من فترة لاخرى تؤدي الى تشوية النتائج بسبب تغير اسعار الاصول بجانب المستوى العام للأسعار .

وعند ادخال اية تعديلات ، فأن الاخذ بمبدأ الإفصاح يتطلب ذكر أثر تلك التعديلات بوضوح ، حتى يستطيع من يستخدم القوائم المالية ان يأخذ في اعتباره هذا التعديل في دراسته لتلك القوائم ، وتحليله لها ، واتخاذ القرارات .

ونذكر فيما يلي امثلة من صور عدم الشبث في القوائم المالية :

١. عرض الالات والمهمات بالتكلفة ، وادراج استهلاكها على اساس التكلفة الاستبدالية .

٢. عرض المخزون بإتباع مبدأ FIFO بالنسبة لبعض عناصر المخزون ومبدأ LIFO بالنسبة لبعض العناصر الأخرى .

٣. وقد جاء في (A.P.B. OPINION NO: 20)

أن التغير المحاسبي يتضمن التغير في احد مبادئ المحاسبة او في التقدير المحاسبي او في تقرير الوحدة المحاسبية وذكر بجانب ذلك انه عند استخدام مبدأ محاسبي ذات مرة فأنه ينبغي عدم تعديله الا اذا كان هناك ما يبرر تفضيل استخدام مبدأ جديد .

(1) HENDRIKSEN, E.S. "ACCOUNTING THEORY", (Illinois: R.D.IRWIN, INC. 1977).

٤. ويجب الإفصاح عن التعديل الذى طرأ على القوائم المالية
في الفترة التي تم فيها هذا التعديل .

UNIFORMITY & COMPARABILITY

شالسا : التماثل والقابلية للمقارنة

التماثل: UNIFORMITY

أن التماثل بين المشروعات المختلفة في تقاريرها المالية يعتبر
هدفا مرغوبا في حد ذاته . ذلك لأن هدف التماثل يتضمن توحيد عرض القوائم
المالية بواسطة المشروعات المختلفة بما يتضمن اتباع: (١)

١. نفس الاجراءات المحاسبية .
 ٢. نفس مفاهيم القياس .
 ٣. نفس التحويلات .
 ٤. نفس طرق الإفصاح أو العرض .
 ٥. نفس الصور الاساسية للقوائم المالية .
- اما هدف القابلية للمقارنة فيمكن تعريفه بأنه :

- " تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة امرا ممكن التحقق ، بما "
- " يجعل الدراسة والتحليل والتدقيق واتخاذ القرارات بواسطة "
- " الدائنين والمستثمرين وغيرهم . "

ويعتبر التماثل هو احد الاسس اللازمة للنظرية المحاسبية. على انه قد
يكون هناك ما يبرر الخروج عن التماثل عند اختيار ما هو افضل شرط الإفصاح
عن هذا التعديل في سنة التعديل .

ويستند الدغد الموجع الى مبدأ " التماثل " الى المعج الاحية :

١. انه قد يقضى على الحقوق الاساسية للادارة وحريةها .
 ٢. انه قد يجعل المعاسبة مجموعة متزمتة من القواعد والاجراءات مما قد يجعل القوائم المالية اقل قابلية للمقارنة .
 ٣. انه قد يقف عقبة في التطور، ويحول دون ادخال التعديلات المرغوب فيها .
- ونورد فيما يلي الحجج المؤيدة لمبدأ " التماسل " والانتقادات الموجهة للخروج عليه :
- ١- أن التذرع الكبير في التطبيق العملي يجعل المقارنة بين المشروعات المختلفة امرا صعبا او مستحيلا .
 ٢. أن حرية الادارة في اختيار طرق خاصة بها ، قد يتيح فرصة الانحياز في عرض البيانات بما يتعارض مع امانة او سلامة القوائم المالية .
 ٣. أن الخروج على مبدأ " التماسل " قد يدعو المصالح الحكومية الى التدخل لفرض هذا التماسل .
- وعند تحديد مقدار التماسل المرغوب فيه فإنه ينبغي ان يؤخذ في الاعتبار الحاجات الاساسية للمستفيدين الذين يستخدمون تلك القوائم المالية .

رابعاً : مبدأ الحيطة والحذر : CONSERVATISM (١)

أدى عدم الدأكد إلى ظهور المفهوم المعاسي الخاص بالحيطة والحذر .

(١) المرجع سابق الاشارة اليه HENDRIKSEN صفحة ١٣٢
دكتور خيرت شيف " تحديد الربح في فترات التخفم والانكماش " صفحة ١٨ ، ١٩ .
دكتور حلمي نمر " نظرية المحاسبة العلمية " ، صفحة ٢٥٢ ، ٢٥٣ ، ٢٥٤ .

ويقصد بالحيطة والحذر بصفة عامة :

١. أنه يجب على المحاسبين أن يسجلوا اقل القيم بالنسبة للأصول والإيرادات وأن يسجلوا أكبرها بالنسبة للخصوم والمصروفات .

ويؤدي هذا الاتجاه إلى تقييم صافي الأصول بحكمتها الحقيقية إذا كانت تقل عن أسعارها السائدة حالياً .

٢. أنه ينبغي التعميل بأخذ المصروفات في الاعتبار بدلاً من تأجيل ذلك ، بينما ينبغي تأجيل أخذ الإيرادات في الاعتبار بدلاً من التعميل بذلك .

ويؤدي هذا الاتجاه إلى احتساب الدخل بأقل القيم البديلة .

ويمكن القول بصفة عامة أن مبدأ الحيطة والحذر يفترض روح التشاؤم أكثر من التفاؤل في إعداد التقارير المالية .

الحجج المعقودة للاخذ بمبدأ الحيطة والحذر :

ونذكر فيما يلي بعض الحجج التي تستخدم في تأييد مبدأ الحيطة والحذر :

١. ينبغي الميل إلى التشاؤم بما يعوض تفاؤل المديرين وأصحاب المشروعات .

٢. أن الآثار المترتبة على المبالغة في إظهار الربح وفي التقييم أكبر خطراً على المشروع وأصحابه من الآثار المترتبة على إظهار هذه البيانات بأقل من قيمتها الحقيقية ، ذلك لأن الآثار المترتبة على الفسائر والافلاس أكثر خطراً من الآثار المترتبة على الربح والمكاسب .

٣. افتراض ان المعاسب تتوافر لديه بيانات اكثر من تلك
البيانات التي يمكن توصيلها الى المستثمرين والدائنين،
وأن المعاسب يجد نفسه ازاء نوعين من المخاطر :

الخطر الاول :

هو أن ما تضمنته التقارير قد يصبح غير واقعي وغير صحيح .

الخطر الثاني :

هو أن ما لم يسجل بالقوائم المالية قد يتحول الى حقيقة واقعة .

ولا ينبغي ان يتعارض مفهوم الحيطة مع الحاجة الى الافصاح
عن جميع البيانات كما يتعارض مع " مبدأ الشبث في اتباع الذوق الواحد "
بما يجعل البيانات المالية غير قابلة للمقارنة .

خامسا : الموضوعية : OBJECTIVITY(1)

حتى يمكن ان تصبح المقاييس المعاسبية اداة يمكن الاعتماد عليها الى
اقصى حد في عرض البيانات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تتخذ اساسا
للدراسة والتحليل بالتدبير واتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين وغيرهم من
المستفيدين بالقوائم المالية ، فإنه يجب على المحاسبين أن يحددوا موضوع
القياس ثم يقوموا باختيار اجراءات للقياس تصف هذا العنصر وصفا دقيقا .

وقد اختلف المحاسبون حول المقصود بالموضوعية . وفيما يلي بعض
التعريفات للموضوعية :

(1) HENDRIKSEN " : ACCOUNTING THEORY " Pages 128,129.

١. هي المقاييس غير الشخصية ، أي التي لا تتأثر بالاعتبارات والآراء الشخصية .
- ويقصد بهذا التعريف أن القياس له وجود مستقل عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس وبعبارة أخرى يفترض عدم وجود العنصر الشخصي والتعيز الشخصي .
- ولهذا فالقول بأن " الإرادة يتحقق عند البيع " ، يعتبر قاعدة موضوعية ذلك لأنه يمكن قياس الإرادة في هذه الحالة بنتيجة عملية خارجية لا دخل للتقدير الشخصي فيها .
٢. أو هي المقاييس التي تستند على أدلة يمكن التحقق منها :
- وفي هذا التعريف يؤكد الفكر المحاسبي على الأدلة التي تتخذ أساسا للقياس أكثر من القياس نفسه .
- فالأدلة تقدم الوسائل التي يمكن استخدامها للتحقق من القياس . ومن الأمثلة على ذلك :
- أ. أن الإرادة يتحقق باستخدام دليل " البيع " كوسيلة للتحقق من القياس .
- به قبول التكليف كدليل موضوعي على قيمة الأصل .
٣. أو هي المقاييس التي اقروا خبراء مؤهلون :
- وفي هذه الحالة تكون هذه المقاييس قد وضعت بمعرفة أخصائيين معايدين .

٤. أو هي المقاييس التي يؤدي استخدامها الى نتائج واحدة قابلة للمقارنة :

فأصبح مبدأ " سعر التكلفة أو سعر الحق ايهما اقل " معيار ثابت واضح يؤدي الى نتيجة معينة تكون قابلة للمقارنة بالنسبة للمشروع الواحد خلال السنوات المتتالية او بالنسبة للمشروعات عدد مقاردة البيانات فيما بعد .

ولهذا يعتمد المحاسبون على المستندات التي تكون من صنع الغير في تسجيل العمليات والبيانات المحاسبية كقواتير الشراء ، والايرادات .

غير ان قياس بعض العمليات يتطلب الاعتماد على التقدير الشخصي ومثال ذلك :

١. تحديد عبء الاستهلاك على اساس تقدير عدد سنوات الحياة الانتاجية للاصل الثابت ، وهذا الموضوع يعتمد على التقدير الشخصي . كما ان هناك عددا من الطرق المتبعة لاحساب قسط الاستهلاك . وكل طريقة من هذه الطرق تؤدي الى احتساب قسط الاستهلاك بمبلغ يختلف من سنة الى اخرى .
فطريقة القسط الثابت : تؤدي الى توزيع تكلفة الاصل توزيعا متساويا .

وطريقة القسط المتناقص : جعل قسط الاستهلاك كبيرا في السنة الاولى ، ثم يتناقص تدريجيا سنة بعد اخرى .

٢. تحديد تكلفة المخزون الطلي حيث تتعدد الطرق المستخدمة في هذا التحديد ومنها طريقة FIFO وطريقة LIFO وتختلف تكلفة المبيعات وكذا المخزون الطلي في آخر العام عند اتباع كل من هاتين الطريقتين .

٣. تحديد قيمة المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر والالتزامات المحتملة .

في تقوم بطبيعتها على اساس التنبؤ والتقدير الشخصي .

سادسا : مبدأ التكلفة التاريخية :

القص من تحديد القيمة ، هو الوقوف على القيمة الاقتصادية الصحية التي يتم التعبير عنها في النهاية بوحدة النقد السائدة في المعاملات بين الناس .

والمقصود بالقيمة الاقتصادية هنا هو القيمة الاستبدالية . والقيمة الاستبدالية لاصل من الاصول بالدسبة لمشروع ما ، هي القيمة العالية التي يمكن تحقيقها . ويختلف هذه القيمة باختلاف الظروف والاحوال .

فبعض الاصول تشتري بقصد استخدامها في الانتاج او استهلاكها في الاعمال المختلفة بالمشروعات ، والبعض الاخر يشتري بقصد البيع . وفي جميع هذه الحالات تكون القيمة المثالية بالدسبة لمشروع ما ، هي القيمة الاستبدالية لكفايتها الانتاجية . وهذه الكفاية تتحقق عن طريق الخدمات التي يقدمها الاصل تدريجيا الى المشروع ، أو عن طريق البيع .

وكل اصل يحتوي على قدر معين من القيمة الاستبدالية للكفاية الانتاجية التي تتحول الى المشروع في شكل من الاشكال المختلفة . ولهذا فالقيمة الحقيقية لاصل من الاصول هي مجموع قيمة الخدمات التي يؤديها اذا استعمل في غرض من اغراض المنشأة . (١) .

وعند شراء اصل من الاصول يكون عبء تقدير القيمة سهلا في هذه الحالة عن طريق السعر او التكاليف التي اندفقت عند الشراء .

اما اذا كان الاصل سيستهلك تدريجيا ، او يستعمل خلال فترة من الزمن فإن مشكلة التقييم تكون اصعب حالا في مثل هذه الحالة ، ذلك لانها لا تتطلب فقط تقدير قيمة الاصل ، ولكنها تتطلب ايضا تحديد الغترات التي سيدفع خلالها بخدمات هذا الاصل ، ودصيب كل فترة من تلك القيمة .

ويعمل المحاسبون عند تحديد القيمة الى الاعتماد على الحوادث الماضية أكثر من الاعتماد على الحوادث المستقبلية ، ذلك لانهم يرون ان اعتمادهم على ما تم فعلا في الماضي اوفق لهم من الاعتماد على تدبؤات مستقبلية قد يصيبها التوفيق حارة ويغشها تارة اخرى .

ولهذا كان طبيعياً ان نرى المحاسبين يوجهون عنايتهم الى المصروفات التي اذفقت فعلاً في سبيل الحصول على اصل من الاصول ، أكثر مما يوجهونها الى قيمتها الحالية .

فهم يرون ان تكاليف الاصل تطح اساساً لتحديد قيمته عند اثباته بالدفاتر . فعند شراء أصل من الاصول يتجاهل المحاسبون جميع الاعتبارات الخاصة بصغر البيع او سعر السوق او القيمة الانشائية او قيمة الخردة ... الخ ، ولا يحددون الا بالثمن المدفوع فعلاً في سبيل الحصول على هذا الاصل (١) .

فاذا بدا لهم ان الثمن المدفوع كبير بالنسبة للقدرة الانشائية للاصل فهم يفترضون في هذه الحالة ان الثمن المدفوع كان عادلاً وقت الشراء لاعتبارات ادخلها المشتري في حسابه .

واذا تبين لهم ان تكلفة الاصل ضخمة بالنسبة لقدرة الانشائية فأنهم يرون ان الهيطة والحذر تتطلب الابقاء على تكلفة الاصل .

على ان ثمن التكلفة يثبت بالمسابات بصفة مؤقتة . ولكن قيمة الاصل لا تظل ثابتة بل تكون في تغير مستمر في معظم الاحيان . ويقضي مبدأ التكلفة التاريخية بتجاهل ما يطرأ من تغير على قيمة الاصول والخصوم المختلفة .

هذه هي اهم المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً . وسوف نتناول فيما بعد اهم المبادئ المحاسبية التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بقائمة الربح ، وكذا المبادئ المحاسبية المرتبطة بقائمة المركز المالي .

(١) المرجع سابق الاشارة اليه .

الفصل الثالث

الربح

المبحث الأول : مفاهيم الربح .

أولا : مفاهيم الربح .

شاديا : نواحي الاتفاق والخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبى .

المبحث الثانى : نظريات تحديد الربح .

أولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الذقدى .

شاديا : نظرية استرداد الاستثمارات الذقدية .

شالشا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقى .

رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية .

المبحث الثالث: صور عرض قائمة الربح :

أولا : التمييز بين الإيرادات والمصروفات العادية وغير العادية

للمشروع .

شاديا : المكاسب والخسائر الرأسمالية .

شالشا : الصور المختلفة لقائمة الربح .

رابعا : قائمة التوزيع او قائمة الفاضل .

- المبادئ المحاسبية المرتبطة بقياس الربح .

الفصل الثالث

الربح

المبحث الأول

مفاهيم الربح

أولا : مفاهيم الربح :

كان الربح دائما محل عناية رجال الاقتصاد . ولهذا نجدهم يحاولون تعريفه وتحديد معناه . (١)

وفي سنة ١٧٧٦ تناول آدم سميث اجمالي الايراد ، وذكر ان الناجح الكلي السنوي للأرض والعمل واجمالي الايراد هو ما يبقى حرا .. بعد خصم المصروفات اللازمة للمحافظة على رأس المال الشابت أولا ، ورأس المال المتداول شاديا . وفي رأيه ان صافي الربح بالنسبة للأفراد هو ما يكون في وسعهم ان يقوموا باستهلاكه فورا دون مساس برأس المال .

وفي سنة ١٩٤٦ تناول R. Hicks الربح ، فذكر ان الغرض من حساب الربح في الحياة العملية هو ان يعطى الى الناس بيانا عن المبلغ الذى يمكنهم ان يستهلكوه دون افتقار لهم . وعند اتباع هذا الرأى يبدو انه يمكن تعريف ربح الفرد بأنه الحد الاقصى للقيمة التي يستطيع ان يستهلكها خلال اسبوع ، وأن يكون بعد ذلك في نهاية الاسبوع بالهالة التي كان عليها في اول الاسبوع .

ويبدو ان رجال الاقتصاد يعملون الى الاخذ بهذا التعريف الذى يتضمن فكرة آدم سميث التي شادى بها في سنة ١٧٧٦ .

وقد ترتب على هذا كله ان رجل الاقتصاد يحدد صافي الربح باعتبار ان المبلغ الذى يمكن التصرف فيه بتوزيعه على حملة الاسهم او اصحاب المنشأة دون انقاص قدرتهم على تحقيق الربح الحقيقي .

(١) دكتور خيرت حيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش " ،

دار الجامعات المصرية ، اسكندرية ، ١٩٥٨ صفحة ١٦٧ .

وهو لهذا يرى ان تحديد الربح يتطلب التدقيق بالتغييرات المستقبلية في الطلب على السلعة التي تنتجها المنشأة ، وفي عمليات الاندماج والمصروفات النقدية لتشغيل وإدارة المنشأة والإيرادات النقدية ، وتغييرات مستوى الاسعار لتحديد التدفقات النقدية معبرا عنها بوحدة نقدية لها قوة شرائية ثابتة .

وقد كان المحاسبون يرون في اول الامر قياس الربح على اساس اعادة تقويم الاصول والخسوم ، واعتبار مقدار الفرق بين صافي القيمة في نهاية العام وبدايته ربحا او خسارة . وكان المحاسبون في اول الامر يوجهون عنايتهم الى الميزانية . ولما تحول اهتمامهم بعد ذلك الى حساب الارباح والخسائر اصبحت الربح يقاس على اساس نتيجة مقارنة التكاليف بالإيرادات مع الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر بل اصبحت هذه الفكرة هي القلب النابض للمعاسبة . وقد اخذت التشريعات الضريبية بهذا الرأي ، وضادت جمعيات ومعاهد المعاسبة به . وقد سبق ان بينا ان هذا الرأي يقوم على اساس افتراض ثبات قيمة وحدة النقد .

اما المحاسب فيحدد الربح على اساس مقارنة الإيرادات النقدية بالمصروفات النقدية ، واحتساب استهلاك الاصول الثابتة وتكلفة المبيعات استنادا الى مبدأ التكلفة التاريخية مع الاخذ بمبدأ التحقق والحيطة والحذر وافتراض ثبات قيمة وحدة النقد وتجاهل الاثار المترتبة على تغيير مستوى الاسعار .

ثانياً : نواحي الاتفاق والخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبى

نلخص فيما يلي باختصار نواحي الاتفاق ونواحي الخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبى (١) .

١. أوجه الاتفاق بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبى :

يتفق رجال الاقتصاد والمحاسبون فيما يتعلق بمفهوم الربح فـي النقاط الثلاث الآتية :

١. قياس الربح يتحدد باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{الربح} = \text{الإيرادات} - \text{الدفعات}$$

٢. ارتباط الإيرادات بالسلع والخدمات المدتجة .

٣. ارتباط الدفعات بالتضحية في مقابل الحصول على الإيرادات .

٢. أوجه الخلاف بين الربح الاقتصادى والربح المحاسبى :

ويختلف رجال الاقتصاد مع رجال المحاسبة حول الربح في عدة نقاط نعرضها في الجدول الآتي :

(١) دكتور حلمي دمر " نظرية المحاسبة المالية " دار النهضة العربية
صفحة ٩٩ وما بعدها حيث يناقش المؤلف هذا الموضوع بشيء من التفصيل .

المفاهيم الأساسية للربح الاقتصادي والربح المحاسبي .

البيان	الربح الاقتصادي	الربح المحاسبي
<u>أولاً: بالدنسبة للإيراد :</u>		
متى يتحقق الإيراد	يتحقق الإيراد بالاحتياج	يتحقق الإيراد بالبيع
<u>ثانياً: بالدنسبة للدفعات:</u>		
عناصر الدفعة	جميع الدفعات الفعلية ، وكذا المحسبة كالفوائد على رأس المال ومرتبات الشركاء وإيجار الأرض .	جميع الدفعات المسجلة فعلاً . أو المستحقة دون الدفعات المحسبة أو الضمنية (كفائدة رأس المال ومرتبات الشركاء وإيجار الأرض)
أثر تقلبات الأسعار	يأخذ تقلبات الأسعار في الاعتبار	يأخذ بمبدأ التكلفة الحاريخية .
<u>الربح</u>		
مكافأة عن	المخاطرة	١. رأس المال المملوك . ٢. العمل . ٣. المخاطرة .

المبحث الثاني

نظريات تحديد الربح (١)

ويمكن تقسيم نظريات قياس الربح الى النظريات الآتية :

اولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدي .

Maintenance of Monetary Earning Power

ثانيا : نظرية استرداد الاستثمارات النقدية .

Recovery of Monetary Investments .

ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي .

Maintenance of Real Earning Power .

رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية .

Recovery of Real Investments .

ونتناول فيما يلي كلا من هذه النظريات :

اولا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدي :

وتقوم هذه النظرية على اساس ان الربح هو الزيادة النقدية في قيمة صافي الاصول ، او هو مجموع المبالغ النقدية التي تستطيع المنشأة توزيعها في نهاية فترة معينة من الزمن وتحافظ في نفس الوقت على قدرتها على تحقيق الربح النقدي الذي كانت تحققه من قبل .

ويؤخذ على هذه النظرية انها تفترضيات محتوى الاسعار ، وهو افتراض لا يجد له سندا من الواقع .

(١) دكتور خيرت ضيف ، المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٧١ وما بعدها .

شاذيا: نظرية استرداد الاستثمارات النقدية :

تقوم هذه النظرية على اساس ان الربح هو ما يبقى بعد المحافظة على الاستثمارات الاصلية معبرا عنها بعدد من الوحدات النقدية المستثمرة في اول الامر.

وتتمشى هذه الفكرة مع مبدأ التكلفة الشاريفية الذى يقضى باحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاصلية واحتساب تكلفة المبيعات على اساس طريقة FIFO، ومبدأ تجاهل تغير قيمة وحدة النقد.

وشاذية النقص الرئيسية في هذه الفكرة هي ان صافي الربح يتحدد وفقا لها بمجرد قيام المنشأة باسترداد تكاليفها المستثمرة ، وان تغير مستوى الاسعار لا يؤخذ في الاعتبار رغم انه يؤثر على مركز اصحاب المنشأة .

فاذا كان اصحاب المنشأة قد استثمروا مليوناً من الليرات في سنة ١٩٦٥ عندما كان الرقم القياسي يساوى ١٠٠ فأن اتباع هذه النظرية يؤدي عادة الى المحافظة على هذا المبلغ من الليرات رغم ان قدرته الشرائية في سنة ١٩٧٥ تصبح ثلث ما كانت عليه عندما يصبح الرقم القياسي لمستوى الاسعار ٣٠٠ .

شالشا: نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي :

وتقضى هذه النظرية بتحديد ربح المنشآت على انه هو ذلك المبلغ الذى يمكن ان تقوم المنشأة بتوزيعه. وتحتفظ رغم ذلك بنفس القدرة على تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية لوحدة النقد القديمة . او بعبارة اخرى تتضمن المحافظة على القدرة على تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها قوة شرائية شابتة .

وتتطلب هذه النظرية ان تأخذ في الاعتبار التغيرات في قيمة وحدة النقد وذلك بتعديل المقبوضات والمدفوعات المستقبلية لمقابلة التغيرات المستقبلية في القوة الشرائية (عند قياسها بوحدة النقد الحالية) وذلك قبل ايجاد قيمتها الحالية .

رابعاً: نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية :

وتقوم هذه النظرية على أساس ان الربح هو المبلغ الذي تستطيع ان توزعه المنشأة دون دقمر في القوة الشرائية لرؤوس الاموال المستثمرة في المنشأة .

ويتطلب ذلك احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية للاصول الشابطة واحتساب تكلفة المبيعات على اساس القيمة الاستبدالية للبضاعة المباعة او المواد المستخدمة في الانتاج . ذلك لان حساب عبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية يجعل المنشأة تحصل على موارد مالية معادلة لعدد الوحدات النقدية المستثمرة في اول الامر في شراء الاصل الشابط عندما كان مستوى الاسعار منخفضاً ، ولكنها لا تمكن المنشأة من استرداد ما استهلك من اصول الشابطة بعد ان ارتفعت اسعارها وتدهورت قيمة النقد . وبعبارة اخرى تحسب المصروفات في هذه الحالة على ضوء المبالغ اللازمة لاسترداد المصروفات التي اندفقت للحصول على الايرادات .

وتحاول هذه النظرية علاج نواحي الدقمر في نظرية استرداد الاستثمارات الدقدية .

ونظرا لاهمية هذه النظرية التي يعبر البعض عنها بنظرية التكلفة الاستبدالية ، لهذا رأينا ان نوليها شيئا من العناية في المبحث التالي .

ونلخص في الجدول الاتي نظريات تحديد الربح ومفهوم الربح لكل منها :

النظرية	مفهوم الربح
أولا : نظرية المحافظة على تحقيق الربح الدقدي .	الربح هو مجموع المبالغ التي يستطيع المشروع توزيعه في نهاية فترة معينة من الزمن . ويحافظ في نفس الوقت على قدرته على تحقيق الربح الدقدي الذي كان يحققه من قبل .
ثانيا : نظرية استرداد الاستثمارات الدقدية .	الربح هو ما يبقى للمشروع بعد المحافظة على الاستثمارات الاصلية معبرا عنها بعدد من الوحدات الدقدية المستثمرة في اول الامر .
ثالثا : نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي .	الربح هو ذلك المبلغ الذي يمكن ان يقوم المشروع بتوزيعه ويحتفظ رغم ذلك بنفس القدرة على تحقيق الربح معبرا عنه بوحدة نقدية لها نفس القوة الشرائية لوحدة الدقذ القديمة .
رابعا : نظرية استرداد الاستثمارات الحقيقية	الربح هو المبلغ الذي يستطيع ان يوزعه المشروع دون نقص في القوة الشرائية لرؤوس الاموال المستثمرة في المشروع .

المبحث الثالث

صور عرض قائمة الربح

تمهيد :

تعد قائمة الربح لكي تصور عناصر الإيرادات والمصروفات للمشروع خلال سنة مالية معينة او فترة زمنية معينة .

والغرض الرئيسي من قائمة الدخل هو التعرف على قدرة المشروع على تحقيق الربح. وتوجه البذوك والمقرضون عناية كبيرة الى هذه القائمة باعتبار ان الربح الذي تحققه الشركة يعتبر من المصادر الرئيسية للوفاء بما عليها من قروض والتزامات .

ويستخدم المحاسبون في بريطانيا اسم حساب الارباح والخسائر Profit & Loss Account وهي القائمة التي تتضمن في الجانِب الدائن منها عناصر الإيرادات وفي الجانِب المدين منها عناصر المصروفات والاعباء اللازمة للحصول على تلك الإيرادات .

ويفضل المحاسبون في امريكا اسم Income Statement قائمة الدخل. وهم يؤثرون عرضها ايضا في صورة تقرير يشمل في القسم الاول منه الإيرادات المختلفة ويشمل في القسم الثاني منه المصروفات والاعباء وعندمما يأخذون بنظرية التكاليف المباشرة في منشأة صناعية او تجارية فهم يصورون هذه القائمة بطريقة تسمح ببيان الربح المباشر و هامش الربح نتيجة للمعادلة الآتية :

$$\text{هامش الربح} = \text{المبيعات} - \text{التكاليف المتغيرة} .$$

ثم يظهر في القسم الثاني من القائمة بعد ذلك المصروفات والاعباء الدورية للوصول الى صافي الربح الخاضع للضريبة وذلك نتيجة للمعادلة الآتية :

$$\text{صافي الربح} = \text{هامش الربح} - \text{المصروفات والاعباء الدورية} .$$

وتعد قائمة الدخل عادة على اساس مقارن حتى يمكن الانتفاع بها في التعرف على الاتجاهات العامة لعناصر الإيرادات والمصروفات والمؤثرات التي تساعد على التدبؤ بالاتجاه العام الصافي .

ويشير عرض عناصر الإيرادات والتدفقات في قائمة الربح عددا من الموضوعات
منها :

أولا : التمييز بين الإيرادات والمصروفات التي ترتبط ارتباطا مباشرا بعمليات
النشاط الرئيسي للمشروع ، وتلك التي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي
للمشروع .

ثانيا : المكاسب أو الخسائر الرأسمالية .

ونتناول فيما يلي هذه الموضوعات :

أولا : التمييز بين الإيرادات والمصروفات العادية وغير العادية للمشروع :

يرى المحاسبون ضرورة التمييز بين المصادر المختلفة للربح وهم
يقسمون الربح من هذه الناحية الى قسمين رئيسيين :

١. ربح النشاط العادي للمشروع :

والمقصود هو الربح الذي يتصل اتصالا مباشرا بالنشاط الاصل
للمشروع نتيجة مقابلة مبيعات السلع او الخدمات التي يخصص
المشروع في انتاجها وتتدخل في نطاق اغراضه الرئيسية من ناحية ،
بتكلفة تلك المبيعات وغيرها من المصروفات من ناحية اخرى .

٢. الربح الذي لا يتصل اتصالا مباشرا بالنشاط الرئيسي للمشروع :

ويتمثل هذا الربح نتيجة مقابلة إيرادات دورية بمصروفات
دورية لا تكون نتيجة العمليات الخاصة بالنشاط الرئيسي للمشروع .

أ . الإيرادات التي لا تتصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع .

ومن امثلة الإيرادات التي لا تحصل بدشاط المشروع ارباح الاسهم وفوائد السندات وإيرادات العقارات التي يملكها المشروع لاستثمار جزء من فائض امواله .

به المصروفات التي لا تحصل اتصالا مباشرا بدشاط المشروع :
ومن الامثلة على ذلك مصروفات العقارات التي يملكها المشروع .

وتعتبر الفوائد المديدة من المصروفات التي لا تحصل اتصالا مباشرا بالدشاط الرئيسي للمشروع ، وهو عمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وعمليات الاتحاج والبيع في المشروعات الصناعية . ويذني فصل الفوائد المديدة عن نتيجة الدشاط الاطي للمشروع لانها تكون نتيجة عدم كفاية رأس مال المشروع الذي يكون خارجا عن ارادة الادارة ، وحتى يمكن مقارنة نتائج المشروعات المتماثلة في طبيعة الدشاط مع تفاوت في حجم رأس المال، وحتى يكون الحكم على مستوى الادارة حكما سليما مطهرا من الظروف الخارجة على ارادتها .

ج. ولا تعتبر المكاسب والخسائر الرأسمالية من الإيرادات أو الدفقات الدورية التي تحصل اتصالا مباشرا بدشاط المشروع .

وسوف نتناول فيما بعد المكاسب والخسائر الرأسمالية بشيء من التفصيل .

وقد اختلف المحاسبون في طريقة معالجة هذه الإيرادات والمصروفات . فرأى البعض ان قائمة الربح يذني أن تتضمن انواع الايرادات والمصروفات العادية المرتبطة ارتباطا مباشرا بالدشاط الاطي للمشروع وغير المرتبطة به دون تمييز بينهما .

بيدما رأى فريق آخر من المحاسبين ضرورة التمييز بين :

١. الإيرادات والمصروفات العادية المتعلقة بالنشاط الرئيسي للمشروع بحيث تظهر وحدها مستقلة في القسم الأول من قائمة الربح .
وذلك استنادا الى السببين الاتيين :

أ. أن الأرباح العادية تمثل القدرة الحقيقية للمشروع على تحقيق الربح نتيجة مزاوله نشاطه الرئيسي فسي
سبيل تحقيق اغراضه الرئيسية .

به أن الاخذ بهذا الرأي يؤدي الى جعل صافي الربح الناتج من مزاوله النشاط الرئيسي للمشروع قابلا للمقارنة من سنة لآخرى ، كما يكون معيارا سليما للحكم على كفاءة الادارة في المشروع .

٢. الإيرادات والمصروفات التي لا ترتبط بالنشاط الرئيسي للمشروع وتظهر وحدها في قسم اخر مستقل في قائمة الربح .

ويترتب على الاخذ بهذا الرأي ان تظهر قائمة الربح في قسمين :

القسم الاول : ويتضمن الإيرادات والمصروفات العادية للنشاط الرئيسي للمشروع .

القسم الثاني : ويتضمن الإيرادات والمصروفات التي لا تتصل بالنشاط الرئيسي للمشروع .

وقد تغلب رأى الفريق الثاني من المحاسبين وظهر اثر ذلك في شكل قائمة الربح .

ثانيا : المكاسب والخسائر الرأسمالية :

تعتبر المكاسب الرأسمالية (او الخسائر الرأسمالية) ايرادات (أو خسائر) لا تحصل اتصالا مباشرا بنشاط المشروع .

وقد اختلفت المدرسة الانجليزية عن المدرسة الامريكية في طريقة معالجة . (١)

١. ففي بريطانيا :

يرى المحاسبون في بريطانيا ان المكاسب (او الخسائر) الرأسمالية لا ينبغي ان تدرج في قائمة الربح ، وانما ترحل الى حساب احتياطي رأسمالي لا يوزع على حملة الاسهم وان تستخدم في استهلاك الخسائر الرأسمالية التي قد تحقق مستقبلا .

ويرجع ذلك الى سببين :

١. يميل المحاسبون في انجلترا الى الاخذ بمبدأ الحيطة والحذر ولهذا فهم يرون ان تلك المكاسب او الخسائر الرأسمالية لا ينبغي ان تكون قابلة للتوزيع ومن ثم يجب ان تظهر في حساب احتياطي رأسمالي لمقابلة ما قد يتحقق من خسائر رأسمالية في المستقبل .

٢. لا تخضع المكاسب الرأسمالية لضريبة الدخل في انجلترا استنادا الى انها لا تمثل عنصرا من عناصر الربح .

٢. وفي الولايات المتحدة الامريكية :

تعامل المكاسب (او الخسائر) الرأسمالية معاملة الايرادات العادية المتصلة بنشاط المشروع وغير المتصلة به من حيث ظهورها ضمن عناصر قائمة الربح .

(١) دكتور حلمي زمر : المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٢١ ، ١٢٢

ويرجع ذلك الى سببين :

١ . لا يعمل المحاسبون في الولايات المتحدة الى الاسراف في
الخذ بمبدأ الحيطة والحذر ، ولهذا فهم يرون ان المكاسب
الرأسمالية ايرادا عاديا قابلا للتوزيع .

٢ . تدفع المكاسب الرأسمالية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة
الامريكية باعتبارها لا تختلف عن الايرادات العادية .

وعلى العموم ينبغي اعتبار المكاسب والخسائر الرأسمالية
من بين عناصر القسم الثاني لقائمة الربح باعتبار انها
ليست عناصر دورية ولا ترتبط ارتباطا مباشرا بنشاط المشروع .

ثالثا : الصور المختلفة لقائمة الربح :

تعددت الآراء فيما يتعلق بمعالجة عناصر الإيرادات والمصروفات على النحو سابق الإشارة إليه .

ألا ان الاتجاه العام في الولايات المتحدة الأمريكية يقضي بصفة عامة بعرض قائمة الربح بحيث تتضمن العناصر الآتية مبنية على النحو الآتي :

أولا : المبيعات .

ثانيا : التكلفة المتغيرة للمبيعات .

ثالثا : هامش الربح .

رابعا : التدفقات الدورية للنشاط العادي للمشروع :

١ . المصروفات الادارية .

٢ . مصروفات البيع .

خامسا : مجموع مصروفات النشاط العادي للمشروع .

سادسا : ربح النشاط العادي للمشروع .

سابعا : الإيرادات الأخرى غير المتصلة بالنشاط العادي .

ثامنا : المصروفات الأخرى غير المتصلة بالنشاط العادي .

ثامنا : نتيجة الإيرادات والمصروفات غير المتصلة بالنشاط العادي .

عاشرا : صافي الربح .

ويحترب على الاخذ بوجهة النظر السائدة في الولايات المتحدة الامريكية
أن تظهر قائمة الربح على الصورة الاتية :

قائمة الربح عن السنة المنتهية في ١٩٧٧ / ١٢ / ٣١

٦٤٠ ٠٠٠	اولا : المبيعات
<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>	ثانيا : ناقصا : التكلفة المتغيرة للمبيعات
٣٤٠ ٠٠٠	هامش الربح
	<u>ثالثا : مصروفات النشاط العادى للمشروع</u>
	مصروفات واعباء دورية
	مصروفات ادارية :
٣٠ ٠٠٠	استهلاك مبانى
<u>١٤٠ ٠٠٠</u>	مرتبات ادارية
١٧٠ ٠٠٠	مجموع المصروفات الادارية
<u>٦٠ ٠٠٠</u>	مصروفات البيع
<u>٢٣٠ ٠٠٠</u>	٢٣٠ ٠٠٠ مجموع مصروفات العمليات
=====	
١١٠ ٠٠٠	ربح النشاط العادى للمشروع
	<u>رابعا : ايرادات اخرى غير متصلة بالنشاط العادى :</u>
٥ ٠٠٠	ايجار دائن
٢ ٠٠٠	فوائد دائنة
<u>٣ ٠٠٠</u>	ارباح بيع اوراق مالية
١٠ ٠٠٠	مجموع الايرادات الاخرى
	<u>خامسا : مصروفات اخرى غير متصلة بالنشاط العادى :</u>
١٥ ٠٠٠	فوائد مدينة
<u>٥ ٠٠٠</u>	خسائر بيع آلات
<u>٢٠ ٠٠٠</u>	مجموع المصروفات الاخرى
١٠ ٠٠٠ (١٠ ٠٠٠)	صافي المفردات الاخرى
=====	
١٠٠ ٠٠٠	صافي ربح العام
=====	

رابعاً : قائمة التوزيع أو قائمة الفايش :

ويصح قائمة التوزيع اعداد قائمة الربح .

ويطلق عليها المحاسبون في بريطانيا حساب التوزيع Appropriation Account ويتضمن هذا الحساب العناصر الاتية :

١. في الجانِب الدائن منه .

أ. الارباح المرحلة من الماضي .

ب. صافي ربح العام .

٢. في الجانِب المدين منه :

أ. الاحتياطي القادوني (نسبة معينة من صافي الربح) .

ب. توزيعات دفعة أولى لحملة الاسهم (نسبة معينة من رأس المال) .

ج. مكافآت اعضاء مجلس الادارة .

د. توزيعات دفعة شاذية لحملة الاسهم .

هـ. احتياطيات اضافية (كاحتياطي ارتفاع مستوى الاسعار واحتياطي التجديدات) .

و. ارباح مرحلة الى العام التالي .

اما المحاسبون في الولايات المتحدة الامريكية فيميلون الى تسمية تلك القائمة قائمة التوزيع او قائمة الارباح المحجوزة او قائمة الفايش SURPLUS STATEMENT، وتعتبر جزءاً مكملًا لقائمة الربح وقيمة الفايش أى الارباح المحجوزة .

وهم يعرضون هذه القائمة في صورة تقرير مختصر يظهر على النحو الاتي :

- ارباح معجوزة مرحلة من العام السابق .

+ صافي ربح العام .

= المجموع .

- الارباح المعجوزة .

= الارباح المعجوزة في نهاية العام .

والفرض من عرض قائمة الارباح المعجوزة على هذه الصورة هو بيان
التغيرات التي طرأت على حقوق حملة الاسهم نتيجة التغير الذي طرأ على الارباح
المعجوزة .

المبادئ * المعاسبية التي تحكم الربح :

هناك عدد من المبادئ * المعاسبية التي تطلق قبولاً عاماً والتي تحكم
الربح ، ولعل أهم هذه المبادئ * :

أولاً : مبدأ تحقق الإيراد .

وسوف نتناوله بالتفصيل عند الكلام عن الإيراد في
المبحث الثاني من هذا الفصل .

ثانياً : مبدأ مقابلة الدفعات بالإيرادات .

وسوف نتناوله عند الكلام عن الدفعات .

ثالثاً : مبدأ التكلفة التاريخية .

وقد سبق الإشارة إليه ، وسوف نتناوله بالتفصيل في موضع
آخر من هذه المذكرات .

الفصل الرابع

الايـرادات والدفعـات .

المبحث الأول : الـايـرادات .

الايـراد :

أولاً : قياس الـايـراد .

شاذيا : مفاهيم تحقق الـايـراد

- مفاهيم تحقق الـايـراد من وجهة النظر الاقتصادية .
- مفاهيم تحقق الـايـراد من وجهة النظر المحاسبية .

المفهوم الأول : تحقق الـايـراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الانتاج .

المفهوم الثاني : تحقق الـايـراد اثناء عملية الانتاج .

المفهوم الثالث : تحقق الـايـراد عند الانتهاء من عملية الانتاج .

المفهوم الرابع : تحقق الـايـراد عند البيع .

المفهوم الخامس : تحقق الـايـراد بعد البيع .

المبحث الثاني : الدفعـات .

المبحث الثالث : طرق تبويب الدفعات .

المبحث الرابع : موضوعات اخرى خاصة بالدفعات .

المبحث الخامس : المكاسب والخسائر :

الفصل الرابع

الايادات والدفعات

المبعث الاول

الايادات

REVENUE : الايراد

يعرف الايراد بأنه حيلة بيع انتاج المنشأة من سلع او خدمات
فالمصدر الرئيسي للايراد هو المبيعات : مبيعات السلع والانتاج والخدمات .

ويتم قياس هذا الايراد بمقدار الزيادة في اصول المنشأة : زيادة
اصولها الدفدية عند البيع نقدا او اصولها الاخرى كالعقار واوراق القبض في
حالة البيع الاجل ، وذلك مقابل ما يقدمه المشروع من منتجات او خدمات الى
العملاء .

اولا : قياس الايراد

ويرى البعض ان الايراد يقاس بقيمة مبادلة EXCHANGE VALUE
يقدمه المشروع من منتجات او خدمات الى الغير . (١)

وتتمثل قيمة المبادلة هذه في ما يعادلها من نقدية او القيمة الحالية
المقصومة للحقوق الدفدية التي ينتظر تصليها من الايراد . وكثيرا ما تكون
هذه القيمة الاخيرة معادلة للسعر الذي يتحدد نتيجة الاتفاق مع العميل على
عملية البيع . ولكن البائع يأخذ عادة في الاعتبار مبلغا زائدا مقابل
تأجيل قيام العميل بالوفاء بالثمن .

فالمبيعات الدفدية بمبلغ /١٠٠٠ر. / ليرة تحقق ايرادا يبلغ /١٠٠٠ر. /
ليرة . ولكن عند الاتفاق على سداد الثمن بعد سنة من تاريخ البيع ، فإن ذلك
يؤدي الى تحقيق ايراد يقل عن /١٠٠٠ر. / ليرة بسبب الحاجة الى خصم هذا المبلغ
اي ايجاد قيمته الحالية .

(١) HENDRIKSEN

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٧٩ وما بعدها .

غير انه اذا كانت فترة البيع الاجل قصيرة ، فإنه يمكن تجاهل هذا الخصم. اذا كان سعر الخصم منخفضا فإن قيمة الخصم تكون صغيرة ولا تؤثر حاشيا كبيرا على مجموع الايرادات . فإذا كانت فترة البيع الاجل ٦٠ يوما وكان معدل الخصم ٦ ٪ ، سنويا ، فإن قيمة الخصم تكون (٠.٠ / ٠ - من الايرادات في هذه الحالة .

ويتم منح الخصم الدقدي عادة بقصد المساواة بين قيمة الدقود التي يتم تميلها خلال فترة الائتمان المسموح بها للعميل ، والقيمة الحالية (المخصومة لتلك الدقود) .

ومن بين الاغراض الرئيسية التي من اجلها يمنح الخصم الدقدي هو تخفيض خسائر الديون المعدومة . واذا كان معدل الخصم الدقدي ضئيلا فإن البائع لا يفرق كثيرا بين صافي القيمة الحالية لشحن البيع وبين القيمة الاجمالية لشحن البيع ناقصا معدلا معيناً مقابل خسائر الديون المعدومة .

ويبدو مما سبق التشابه في طبيعة كل من الخصم الدقدي وخسائر الديون المعدومة المتوقعة .

وفي ظل ظروف يمودها عدم التاكيد ، يجب تقدير قيمة الخصم الدقدي المتوقع وخسائر الديون المعدومة المقدرة واستبعاد هذين العنصرين من الايراد الذي يمثل شمن البيع كاملا .

وتختلف هذه القاعدة عن القاعدة التقليدية لهذين العنصرين التي تقضي باعتبارهما من بين عناصر الدفقات دون تعديل قيمة الايراد التي تسجل كاملة بالدفاتر . أن الاتجاه الحديث يرى انه لا يتوافر في عنصرى الخصم الدقدي و الديون المعدومة الخصائص الرئيسية للدفقات .

ولا شك انه مما يزيد مفهوم الايراد والدفقات وضوحا الاتفاق على اعتبار هذين العنصرين تخفيضا للايراد بدلا من اعتبارهما من بين عناصر الدفقات .

ودقتطف فيما يلي بعضا من عبارات HENDRIKSEN بهذا الصدد
في كتابه المشار اليه ادفا في الصفحات ١٧٩ ، ١٨٠ ، ١٨١ ، حيث يتناول
قياس الايراد :

" Revenue is best measured by the exchange value of " "
" the product or service of the enterprise. This exchange " "
" value represents the cash equivalent or the present dis- " "
" counted value of the money claims to be received even- " "
" tually from the revenue transaction..... " "

The above criterion for the measurement of revenue " "
" refers to the present value of the money or money equi- " "
" valent finally to be received as a result of the production " "
" process or the revenue transaction. From this criterion " "
" it is clear that all returns, trade discounts, and other " "
" reductions of the billed prices should be deducted from " "
" the revenue resulting from the specific transactions.... " "
..... " "

Cash discounts are granted, in part, to equate the " "
" value of the money received within the discount period " "
" with the present discounted value of the money which " "
" would be received under the granted credit terms. But " "
" one of the main purposes of cash discounts is to reduce " "
" the bad debt losses..... " "

In a word of certainty, the actual amount to be re- " "
" ceived finally in cash, discounted appropriately for the " "
" necessity of waiting, should be recorded as the revenue " "
" from the transaction. With uncertainty, the principle re- " "
" mains the same, but the cash discounts expected to be " "
" taken and the expected bad debt losses must be estimated. " "
" These items are, therefore, deductions in computing revenue. " "
" Their traditional treatment as expenses does not result in " "
" a different amount of reported income, but it should be re- " "
" cognized that they do not have the basic characteristics of " "
" expenses as discussed later in this chapter . If the degree " "
" of homogeneity is increased, total revenue will be a better " "
" representation of real-world observations. " "

ثانيا : مفاهيم تحقق الإيراد.

بعد تعريف الإيرادات باعتبارها حصة بيع ادّخار المشروع الضممي يحصل عليها المشروع معبرا عنه بوحدة الدقّد أو ما يعادلها ، فإنه ينبغي تحديد الدقطة الزمنية التي يتم فيها قياس الإيراد وتسجيله .

وفي سبيل معالجة مفاهيم تحقق الإيراد نستعرض الموضوعات الآتية :

- أولا : : مفاهيم تحقق الإيراد من وجهة النظر الاقتصادية .
ثانيا : : مفاهيم تحقق الإيراد من وجهة نظر المحاسبين ، وهي :

المفهوم الأول : تحقق الإيراد عند الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الادّخار .

المفهوم الثاني : تحقق الإيراد أثناء عملية الادّخار : .

١. الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الادّخار بالنسبة للخدمات .

٢. الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الادّخار في حالة العقود الطويلة الأجل.

٣. الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الادّخار في حالة الذموالطبيعي وزيادة القيمة .

المفهوم الثالث : تحقق الإيراد عند الانتهاء من الادّخار .

المفهوم الرابع : تحقق الإيراد عند البيع .

المفهوم الخامس : تحقق الإيراد بعد البيع .

ونتناول فيما يلي هذه الموضوعات :

أولا : مفاهيم تحقق الإيراد من وجهة النظر الاقتصادية :

ومن وجهة النظر الاقتصادية ، تعتبر القيمة المضافة نتيجة النشاط الانتاجي عملية مستمرة . فالتدريج يظهر كمادة اولية ثم يتم جمعها وتعديل صورتها او تشغيلها تدريجيا بسبب استخدام العمـلـ وادوات الانتاج . وتعتبر عملية نقل المواد الأولية الى الآلات ونقل السلع المنتجة الى الاسواق جزءا من عملية الانتاج في مفهومها الاقتصادي. كما تعتبر عملية التخزين جزءا من عملية الانتاج والخدمات التي يقدمها المشروع وذلك باعتبارها لازمة للاستجابة الى حاجة الاسواق .

ولما كانت القيمة المضافة التي يضيفها المشروع هي الزيادة في قيمة تبادل منتجات المشروع على القيمة المضافة اليها بواسطة المشروعات الاخرى السابقة ، فإن قيمة تبادل المنتج تشمل جميع عناصر الانتاج بما في ذلك العائد الذي يحصل عليه اصحاب رأس المال .

ولهذا يتحقق الإيراد عند اشبات ان المشروع قد انتج قيمة اقتصادية في صورة سلع او خدمات ، والى قياس هذه القيمة .

وافضل الوسائل لقياس المنتج او الخدمة هي النقود (او مـا يعادلها) التي من المتوقع تحصيلها مستقبلا نتيجة بيع المنتجات .

ثانيا : مفاهيم تحقق الإيراد من وجهة نظر المحاسبين :

وقد ترتب على عدم التحقق من تحصيل هذه المقبوضات ظهور الحاجة الى معايير موضوعية للقياس قابلة للتحقق ، مما دعا المحاسبين الى وضع قواعد معينة لتحديد الوقت الذي يتحقق فيه الإيراد . وقد تعددت المفاهيم الخاصة بذلك على النحو الاتي :

المفهوم الاول : تحقق الايراد عدد الانتهاء من النشاط الاقتصادي لعملية الادماج .

ويقصد بهذا المفهوم ان الايراد يتحقق ويسجل في الوقت الذي يتم فيه اتمام النشاط الاقتصادي الاكبر متى امكن قياس هذا النشاط والتحقق منه دون تعييز .

ويتفق هذا الرأي مع وجهة نظر الاقتصاديين التي ترى ان القيمة المضافة بواسطة المشروع (والتي تسجل باعتبارها صافي الربح) تصاحب العملية الكاملة للانتاج والتي تتضمن : التخطيط ، الادماج ، تقديم السلع او الخدمات الى العملاء ، تحصيل ثمن البيع قدا .

وبسبب تلازم القيمة المضافة لكل عملية من هذه العمليات على مر الزمن ، فإنه يكون من الصعب تخصيص القيمة المضافة على العمليات المختلفة . غير انه ينبغي ان يقوم المشروع بتسجيل القيمة المضافة في نقطة زمنية معينة .

ويقضي احد المفاهيم الذي يطلق عليها (مفهوم الحدث الرئيسي) CRITICAL EVENT بأن الوقت المناسب لاثبات الايراد هو الوقت الذي يتخذ فيه القرار الرئيسي او عدد اتمام الجزء الاكبر من عملية الادماج . ويمكن أن يكون هذا الوقت هو لحظة توقيع العقد ، او لحظة تقديم الخدمات ، أو لحظة تحصيل الدفعية .

المفهوم الثاني : تحقق الايراد اثناء عملية الادماج :

يقوم مفهوم مبدأ الاستحقاق على اساس تسجيل الايرادات واعتبارها مكتسبة اذ ترضع عليها التزامات على العملاء . ويتبع هذا المبدأ في عديد من الحالات وهي :

١. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الاندماج بالنسبة للخدمات :

ويتبع هذا المبدأ بالنسبة للخدمات التي يقدمها المشروع الى عملائه اذا كان اندماج المشروع يتمثل في تقديم نوع معين من الخدمات . وتحدد قيمة التزامات العميل عسادة نتيجة اتفاق او عقد ، ولا يتمارضع هذا المفهوم متطلبات العميل بعداد قيمة الخدمة في تاريخ لاحق بعد تحديد قيمتها او تقديم بيان بشأنها الى العميل .

ومن الامثلة على تحقق الايراد على اساس مبدأ الاستحقاق: الايجار والفوائد ، والعمولات ، والخدمات التي يقدمها المشروع الى الغير على اساس زمني . ويطبق مبدأ الاستحقاق باشيات الايراد في كل حالة من هذه الحالات . ويمكن تحديد الدفقات المقابلة لهذه الايرادات عادة في نفس الوقت الذي تقدم فيه الخدمات . ويعتبر العميل ملتزما بعداد ضمن الخدمة ، رغم عدم مطالبته بادائه قورا ، حيث يتم السداد في تاريخ لاحق للخدمة .

٢. الاخذ بقاعدة تحقق الايراد اثناء عملية الاندماج في حالة العقود طويلة الاجل :

يعتبر اشيات الايرادات الناجمة من العقود طويلة الاجل صورة من صور تطبيق مبدأ تحقق الايراد اثناء عملية الاندماج . وحيث انه يتم تنفيذ العقد خلال عدد من السنوات فأنه لا يمكن الانتظار بطبيعة الحال حتى يتم اداء العقد ، لان ذلك يؤدي الى تسجيل الايراد في السنة الاخيرة التي يتم فيها تنفيذ العقد . ويؤدي ذلك الى عدم عدالة توزيع الربح بين سنوات النشاط والى جعل قوائم الربح السنوية ضليلة في معناها وفي دلالتها بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمستثمرين .

لهذا كان لا بد من اثبات الايراد خلال سنوات تنفيذ العقد .

الاعتبارات التي تسمح باثبات الايراد خلال فترة الانتاج :

والاعتبارات التي تسمح باثبات الايراد خلال فترة الانتاج هي ان القيمة الكلية للعقد تتحدد مقدما او تكون قابلة للتحديد . ويترتب على ذلك ان درجة عدم التأكد من سعر البيع ومن التحصيل تكون ضئيلة وخاصة اذا كان العميل مطلة حكومية او شركة كبيرة .

الصعوبات التي تعترض اثبات الايراد خلال فترة الانتاج :

ورغم ذلك تبقى هناك عدة نواحي من عدم التحقق :

١. قد يكون من الصعب تحديد سعر بيع المنتج الذي يتم انجازه في تاريخ معين .

٢. قد يكون من الصعب تحديد تكلفة العقد بدقة . وإذا اختلفت التكلفة الكلية للعقد عن التكلفة المقدرة فإن هذا الاختلاف يؤثر على صافي الربح في كل فترة من الفترات . وتحتسب الذسبة المئوية لما تم انجازه من اعمال وذلك بمقارنة التكاليف التي اذقت فعلا خلال فترة محاسبية معينة مع التكاليف الكلية المقدرة للمشروع . وتوزع الارباح المتوقعة على كل فترة زمنية على اساس ما تم انجازه من اعمال .

٣. قد يكون من الصعب تقدير صافي الربح المتوقع . فبببما تكون القيمة الكلية للعقد ثابتة فإن قيمة التكاليف قد تكون غير مؤكدة ويترتب على ذلك صعوبة توزيع هذا الربح غير المحقق على الفترات المختلفة .

غير اننا لا نجد هذه المشكلة بالذسبة للعقود التي تتحدد قيمتها على اساس التكلفة زائدا ذسبة ثابتة أو عندما يتحدد مجموع الربح مقدما .

وتلحق طريقة تحديد الإيراد بإتباع طريقة نسبة مسا
تم ادجازه من العقود قبولاً عاماً في الولايات المتحدة
الأمريكية عندما تحدد على أساس قيمة العقد وتقدير
الخبراء لما تم ادجازه من أعمال على أساس سليمة .

٣. الأخذ بقاعدة تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج في حالة
الدمو الطبيعي وزيادة القيمة :

ويرتبط بمبدأ تسجيل الإيراد أثناء الإنتاج ، إثبات الزيادة
في القيمة الناتجة من الدمو الطبيعي . ويرجع ذلك إلى
أن الدمو الطبيعي على مر الزمن يعتبر جزءاً من عملية
الإنتاج من وجهة النظر الاقتصادية ، كما هو الحال تماماً
بالنسبة للتغيرات التي تطرأ على السلع أثناء عمليات
إنتاجها ، ولهذا فإن عمليات الدمو الطبيعي تولد الإيراد .

ومن الأمثلة على ذلك دموات أشجار الغابات والمعاصير
الزراعية وتعتيق الخمور والماشية نتيجة مرور الزمن .

ويمكن قياس الإيرادات أو الربح الذي يتحقق من هذا الدمو
الطبيعي عن طريق :

أ. مقارنة قيمة المخزون في نهاية فترتين زمنيتين .

ب. تقدير القيمة الحالية (المضمومة) على أساس الأسعار
السائدة في السوق ناقصاً تكاليف الحصاد وغيرها من
المصروفات حتى يصبح المصنوع قابلاً للبيع .

والانتقادات التي توجه إلى هذا المبدأ هي :

١. صعوبة تحديد القيمة الحالية المضمومة ذلك لأنها
تتوقف على الاحتمالات الخاصة بأسعار السوق المستقبلية
والتنبؤات الخاصة بالتكاليف المستقبلية .

٢. صعوبة اعتبار الذمو ربعا بسبب عدم امكان توزيع
هذا الربح على المساهمين .

ورغم هذه الصعوبات الا ان مبدأ تحقق الايرادات نتيجة النمو
الطبيعي بالذمبة لاشجار الغابات والمعاصيل والماشية وتحقيق الخمس
يلقى قبولا عاما في الولايات المتحدة الاميركية .

المفهوم الثالث : تحقق الايراد عند الانتهاء من الانتاج :

عدد الانتهاء من الانتاج يمكن احتساب تكاليفه بدرجة كبيرة من
الدقة . ولا يبقى بعد ذلك من العناصر غير المؤكدة سوى سعر البيع والتكاليف
الاضافية للبيع . غير انه طالما انه يمكن تقدير هذين العنصرين تقديرا
يمكن الاعتماد عليه فأنه يمكن اثبات الايراد بدرجة كبيرة من الدقة .

والاعتبار الرئيسي عدد اثبات الايراد عند الانتهاء من الانتاج
هو القدرة على تحديد معايير سليمة لقياس الايراد وتكاليف البيع المعتمدة .

ويطبق هذا المبدأ في كثير من الصناعات التي تمثل عملية الانتاج
جزءا اساسيا من عمليات المشروع ومثال ذلك صناعات استخراج المعادن الثمينة
والمعادن الاخرى .

وقد ايدت توصيات A.P.B. STATEMENT NO:4 اثبات الايراد
في نهاية الانتاج وفقا لهذا المفهوم بالذمبة للسلع التي يتميز سعر
بيعها بالثبات والتي تبلغ تكاليف تسويقها مبالغ ضئيلة (وذلك فقط بالذمبة
للمعادن الثمينة) .

المفهوم الرابع : تحقق الايراد عند البيع :

القاعدة السائدة هي اثبات الايراد عند البيع . وتستند هذه
القاعدة الى الامس الاتية :

١. أن سعر بيع المنتج يتحدد عدد البيع بصفة نهائية .
٢. أن المنتج قد ترك المشروع الذي حصل على اصل (تقديسة أو ما يعادلها) حل محله نتيجة عملية المبادلة .
٣. تعتبر عملية البيع هي الحدث الذي له اكبر دلالة مالية في النشاط الاقتصادي للمشروع .
٤. تكون معظم التكاليف الخاصة باحتياج السلع او الحصول عليها وتكاليف بيعها قد تحددت بصفة نهائية في تاريخ البيع .

معنى عملية البيع :

وتتمثل الآن متى يتم البيع :

من الناحية القانونية يتم البيع عند انتقال حق ملكية السلع المبيعة الى الغير (العميل) ، وعندما يتشأ على العميل الالتزام بالوفاء بالشحن .

غير ان المحاسبين - لاعتبارات عملية - يعتبرون ان عملية البيع تتم عند تسليم السلع المبيعة الى العميل .

ويعتبر المحاسبون احيانا ان السلع قد تم بيعها عند تخصيصها للعميل وبعد ابداء رغبته في الشراء . وينبغي ان يراعى في هذه الحالة ان تكون ذية المشتري قد استقرت على الشراء وأن ذية البائع قد استقرت على البيع .

ويترتب على ذلك ان تسليم البضاعة كأمانة لا يتضمن معنى مبادلتها بين الاصيل (او البائع و (الوكيل) الذي يتسلم هذه الامانة ، اذ لا يتوافر في هذه العمليات القرينة التي تدل على وجود عملية بيع او (مبادلة) كاملة .

معايير اثبات اتمام عملية البيع :

ونذكر فيما يلي المعايير التي تستخدم لاثبات اتمام عملية البيع :

١. وجود قريضة نهائية على ذمة المشتري على الشراء ودية
البائع على البيع .

٢. التحقق من وجود سلعة معينة معدة للبيع .

٣. وجود اتفاق بين البائع والمشتري بشأن سعر البيع
او وجود معادلة لشديد سعر البيع .

المفهوم الخامس : تحقق الايراد بعد البيع :

يتحقق الايراد بعد البيع في عدد من الحالات الخاصة من بينها :

١. في حالة البيع بالتقسيط :

حيث يعتبر ان الايراد يتحقق بعد البيع بمقدار ما يحصل
من مقدم الثمن في سنة البيع وما يحصل من الاقساط في كل
سنة من السنوات الحالية .

٢. في حالة صعوبة تقييم ثمن البيع :

حيث يصعب تقييم الاصول التي يحصل عليها المشروع عندما لما
يقدمه من سلع او خدمات الى المشتري ومثال ذلك : حالة
تقديم المشتري الى البائع اطلاء لموسا او اطلا غير نقدي
ليس له قيمة سوقية ، أو كان من الصعب تقدير قيمته . وفي
هذه الحالات لا بد من تاويل اثبات الايراد حتى يتم تحديد
قيمة الاصل بوسائل قابلة للتحقق .

وهذه حالات شاذة في مجال الاعمال والحياة العملية .

وفي مثالنا هذا تكون النسبة المئوية للربح في كل مبلغ تحمله الشركة من المشتريين هي :

$$\frac{\text{الربح المكتسب}}{\text{ضمن البيع}} = \frac{١٦٠.٠٠٠}{٤٠٠.٠٠٠} = ٤٠ \%$$

ويزين في الجدول الاتي الربح المكتسب غير المحقق ، والمبالغ المعطاة خلال كل عام ، والربح المحقق خلال كل سنة من السنوات .

السنة	الربح المكتسب خلال العام .	المبالغ المعطاة خلال العام من اصل ثمن البيع .	الربح المحقق خلال العام بنسبة ٤٠٪ من مبيعات العام .
الاولى	١٦٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠
الثانية	١٢٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
الثالثة	١٠٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
الرابعة	٨٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
الخامسة	٦٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
السادسة	٤٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠
السابعة	٢٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	٢٠.٠٠٠

ويحتج من الجدول السابق ان الربح المحقق للسنة التي تم فيها البيع قد بلغ /٤٠.٠٠٠/ ليرة فقط من الربح المكتسب عن عملية البيع كاملة الذي بلغت قيمته /١٦٠.٠٠٠/ ليرة .

ويتم اثبات الربح المكتسب والربح المحقق في هذه الحالة بالقيدين الاتيين :

من ٨ / مبيعات الاراضي .	١٦٠ ٠٠٠
الى ٨ / الارباح المكتسبة غير المحققة	١٦٠ ٠٠٠
اثبات الارباح المكتسبة	
<hr/>	
من ٨ / الارباح المكتسبة غير المحققة	٤٠ ٠٠٠
الى ٨ / الارباح المحققة	٤٠ ٠٠٠
الارباح المحققة	
<hr/>	

ويقتل حساب الارباح المحققة في الجاذب الدائن من ٨ / الارباح والخسائر

ويظهر حساب الارباح المكتسبة غير المحققة في جاذب الخصوم من الميزانية .

مثال ٢ :

دستعرض فيما يلي مثالا لتطبيق مفهوم تحقق الايراد بعد البيع بالنسبة لحدى الشركات العقارية التي تباع الاراضي الفضاء بالتقسيم .

لو أن احدى الشركات العقارية في لبنان التي تقوم ببيع الاراضي الفضاء بالتقسيم الطويل الاجل قد قدمت اليك البيانات الاتية عن نتيجة بعض عملياتها عن السنة المالية في ١٩٧٧/١٢/٣ .

٣٦٠ ٠٠٠	تكلفة الاراضي المباعة بالاجل
٦٠٠ ٠٠٠	المبيعات الاجلة
٢٠٠ ٠٠٠	حصل منها نقدا خلال العام
٢ ١٠٠ ٠٠٠	رصيد المشتريين اول المدة
٩٠٠ ٠٠٠	حصل منهم خلال العام
٧٠٠ ٠٠٠	الارباح المكتسبة غير المحققة في اول العام

فعند تحديد الربح المكتسب والربح المحقق تتبع الخطوات الاتية :

١. الربح المحقق من مبيعات العام الحالي :

أ. ربح مكتسب غير محقق :

$$٢٤٠ ٠٠٠ = ٣٦٠ ٠٠٠ - ٦٠٠ ٠٠٠ \text{ مبيعات} - \text{تكلفة مبيعات}$$

ب. نسبة الربح المحقق :

$$\frac{٢٤٠ ٠٠٠}{٦٠٠ ٠٠٠} \times ١٠٠ = ٤٠ \%$$

ج. الربح المحقق من مبيعات العام :

$$٢٠٠ ٠٠٠ = ٢٤٠ ٠٠٠ \times ٤٠ \%$$

د. الربح المكتسب غير المحقق :

$$١٦٠ ٠٠٠ = ٢٤٠ ٠٠٠ - ٨٠ ٠٠٠ \text{ ربح محقق} - \text{ربح مكتسب}$$

٢. الربح المعقق من مبيعات السنوات الماضية :

أ. الربح المكتسب غير المعقق : ٧٠٠ ٠٠٠

ب. نسبة الربح المعقق : $\frac{٧٠٠ ٠٠٠}{٣ ١٠٠ ٠٠٠} = ٠/٠ ٣٠$

ج. الربح المعقق من المتحصل عن مبيعات السنوات السابقة

٢٧٠ ٠٠٠ = ٠/٠ ٣٠ × ٩٠٠ ٠٠٠

د. الربح المكتسب غير المعقق :

٧٠٠ ٠٠٠ ربح مكتسب - ٢٧٠ ٠٠٠ = ٤٣٠ ٠٠٠

وبذا يكون مجموع الربح المعقق خلال العام

من مبيعات السنة الحالية	٨٠ ٠٠٠
من مبيعات السنوات السابقة	<u>٢٧٠ ٠٠٠</u>
يظهر في الجاذب الدائن من ا/الارياح والخسائر .	٣٥٠ ٠٠٠
	=====

وبذا يكون رصيد الربح المكتسب غير المعقق :

من مبيعات السنة الحالية	١٦٠ ٠٠٠
من مبيعات السنوات السابقة	<u>٤٣٠ ٠٠٠</u>
يظهر في جاذب الخصوم من الميزانية	٥٩٠ ٠٠٠
	=====

وبلخص في الجدول الاتي مفاهيم تحقق الربح (وقت تحقق الربح) في الفكر المحاسبي .

جدول : مفاهيم تحقق الربح في الفكر المحاسبي

وقت التحقق	المعايير	حالات التطبيق
١. اثناء عمليات الانتاج	تحديد اعمار البيع على اساس العقود ، أو وجود اعمار سائدة بالسوق لكل مرحلة من مراحل الانتاج.	العقود طويلة الاجل
٢. في تاريخ انتهاء عملية الانتاج.	١. وجود سعر محدد للبيع أو وجود سعر ثابت في السوق ٢. عدم وجود مصروفات تسويق كبيرة .	١. المعادن الثمينة ٢. المحاصيل الزراعية ٣. الخدمات
٣. في وقت البيع	١. وجود اعمار شائعة للسلع ٢. امكان تقدير المبالغ المتوقعة تحصيلها. ٣. امكان تقدير المصروفات المحتملة الشالفة لعملية البيع .	١. معظم السلع .
٤. بعد البيع . وقت التحصيل النقدي	١. في حالة صعوبة تقويم الاصول التي يتسلمها البائع كضمن للبيع بدرجة كبيرة من الدقة . ٢. في حالة احتمال وجود مصروفات كبيرة لا يمكن التدبؤ بها بدرجة كبيرة من الدقة في تاريخ البيع	١. المبيعات، بالتقسيط لاجال طويلة . ٢. مبادلة بالمبيعات بأصول لا يمكن التحقق من قيمتها . ٣. في حالة توافر درجة كبيرة من المخاطر في احتمال تحصيل ثمن البيع .

المبحث الثاني

الدفعات

ونتناول في هذا المبحث تعريف الدفعات وعناصرها ومراحل معالجتها في الدفاتر:

أولاً : تعريف الدفعات :

وتعرف الدفعات بإدائها استخدام أو استنفاد للسلع والخدمات أثناء عملية الحصول على الإيراد ، أو هي استنفاد عناصر الخدمات التي تحصل بإدخال السلعة وببيئها سواء أكان هذا الاستخدام استخداماً مباشراً أو غير مباشر .

ولهذا يتم التعبير أحياناً عن الدفعات بالتكاليف المستندة .

وتمثل الدفعات تدفق الموارد المالية خارج المشروع ، في عكس الإيرادات التي تمثل تدفق الموارد المالية إلى داخل المشروع .

ثانياً : عناصر الدفعة :

تتكون الدفعات من ثلاث عناصر وهي :

١ . التكاليف :

والمقصود بالتكاليف هو تكلفة إنتاج السلع والخدمات المباعة .
في تتضمن عناصر التكاليف الخاصة بالإنتاج .

٢ . المصروفات :

وهي الدفعات التي تدفقها المشروع في سبيل الحصول على الإيراد .
ولا تمثل المصروفات عدداً من عناصر تكاليف السلع والخدمات المباعة .

ومثال ذلك المصروفات الإدارية ، ومصروفات البيع ، والمصروفات المالية للمشروع .

٣. الخسائر :

وهي دفءاذا القيمة التي تتحقق نتيجة اءءاء غير مناسبة ، ءون أن ترتبط بالاءراءاء التي يحصل عليها المشروع في ءلال فترة زمنية معينة .

أو هي الخسارة التي تصيب المشروع نتيجة نقص في قيمة بيع اصل من الاصول .

ءالءا : مراءل معالءة الءفءاء بالءفءاء :

ءمر معالءة الءفءاء بءلاء مراءل :

الاولى : مرحلة قياس الءفءة .

الءاءية : مرحلة ءءصيم الءفءة .

الءالءة : مرحلة مقابلة الءفءاء بالاءراءاء .

وئءءاول فيءما يلي ءلا من هءة المراءل ءالء :

المرحلة الاولى : مرحلة قياس الءفءة :

وفي ءلال هءة المرحلة يتم قياس الءفءة قياسا موضوعيا على اساس المسءءاءاء الءاءة بقيمة الءفءة .

الاسس الموضوعية لقياس التدفقة :

وتقاس التدفقة استناداً الى اسس موضوعية أخذاً بموضوعية مبدأ القياس وذلك عن طريق احد الطرق الاتية :

١. المبالغ التي يسدها المشروع نقداً للمحصل على سلعة معينة أو خدمة معينة تكون لازمة لعمليات المشروع وتحقيق الايراد .

٢. المبالغ التي تستحق على المشروع وتتمثل في حقوق مستحقة للغير على المشروع نتيجة حصوله على سلعة أو خدمة لازمة لنشاطه والمحصل على الايراد .

٣. الذخى الذى يطرأ على قيمة الاصول الشابتة الملموسة نتيجة استخدامها في العمل والانتاج يقصد بالمحصل على الايراد ، ويسجل ذلك بالدفاتر باعتباره استهلاكاً للاصول الشابتة .

٤. التخفيض الذى يطرأ على قيمة بعض الاصول الشابتة غير الملموسة نتيجة ارتفاع المشروع بهذا النوع من الاصول خلال عدد من السنوات كما هو الحال بالدسبة لشهرة العمل .

٥. التخفيض الذى يطرأ على التدفقات الايرادية المؤجلة هيست تستهلك على عدد محدود من السنوات .

طرق قياس الدفعات وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ التكلفة الاستبدالية :

من اهم طرق قياس الدفعات :

أولا : مبدأ التكلفة التاريخية :

ثانيا : مبدأ التكلفة الاستبدالية :

ونتناول فيما يلي كلا من هاتين الطريقتين :

أولا : مبدأ التكلفة التاريخية :

ومبدأ التكلفة التاريخية هو المبدأ التقليدي لقياس الدفعات على أساس التكلفة الفعلية التي يتحملها المشروع فعلا . حيث تقاس التكلفة التاريخية بالقيمة العالية للموارد الاقتصادية التي قدمت في سبيل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لاستخدامها في عمليات المشروع .

أي ان التكلفة تتحدد في هذه الحالة على أساس المبلغ الذي يتحدد نقدا او يتحقق على سداده نتيجة الاتفاق بين المشروع والغير .

وتتميز هذه الطريقة بانها تقوم على معايير موضوعية يمكن التحقق منها ، ذلك لانها تمثل المدفوعات النقدية التي سدها المشروع فعلا ، كما تشمل تكلفة شراء السلع والخدمات في تاريخ حصول المشروع عليها .

ويتحدد الربح في هذه الحالة نتيجة زيادة النقدية او حقوق المشروع على التكلفة التاريخية للموارد المستخدمة .

ويميل المحاسبون الى الاخذ بمبدأ التكلفة التاريخية باعتبارها قابلة للتحقق موضوعيا .

ثانيا: مبدأ التكلفة الاستبدالية :

يقوم هذا المبدأ على قياس الايرادات وفقا للاسعار الاستبدالية السائدة التي يتم الحصول عليها عند بيع منتجات المشروع ويتطلب قياس الدفقات التي تقابل الايرادات بالاسعار السائدة للسلع والخدمات المستندة في عملية الانتاج .

ويحدد الربح في هذه الحالة نتيجة زيادة الذندية او حقوق المشروع على التكلفة الاستبدالية للموارد المستخدمة .

ومن الصعوبات التي تقابل المحاسبين عند استخدام مبدأ التكلفة الاستبدالية ان الاسعار السائدة قد لا تكون متوافرة دائما لدفع الدوع من السلع والخدمات التي تم الحصول عليها من قبل .

وفي حالة اختلاف التكلفة التاريخية اختلافا كبيرا عن الاسعار السائدة ، فإن ذلك يؤثر على تقويم المخزون والاصول الشابتة ، واعباء استهلاكها ، ومن ثم على صافي الربح .

المرحلة الثانية : مرحلة تخصيص الذفقة :

وفي هذه المرحلة يتم تخصيص الذفقة على ذواي النشاط التي استفادت منها أو على الوحدات المنتجة التي انتفعت بها ، أو على اقسام المشروع الداخلية ، وذلك تبعا لطبيعة نشاط المشروع .

ففي المشروع الضاعي يتم تخصيص دفقة المواد الأولية ودفقة اجـسـور
العمال على انواع السلع المختلفة التي ينتجها المشروع تبعاً لاستفادة كـسـيل
نوع منها .

وفي المشروعات ذات الاقسام يتم تخصيص الدفقة على كل قسم منها بمقدار
افادته من هذه الدفقات .

المرحلة الثالثة : مرحلة مقابلة الدفقات بالايـرادات :

وفي هذه المرحلة تتم عملية مقابلة الدفقات بالايـرادات الخاصة وذلك
حتى يتم قياس الربح على اساس سليم .

ونذكر فيما يلي بعض نماذج التخصيص .

١. تخصيص الدفقات على الفترة الزمنية :

يراعى تخصيص الدفقات على الفترة الزمنية التي استفادت منها
بحيث تعمل ايرادات السدة المالية بتخصيبها من الدفقات التي
ادفقتها المشروع خلال تلك السدة لمقابلة الايرادات التي تحققت
خلالها ، وبحيث يتم ترحيل الدفقات المدفوعة مقدماً التي تخص
السنوات التالية ، وبحيث يتم اثبات الدفقات المستحقة عـنـن
السدة المالية والتي لم يتم سداد قيمتها بعد .

٢. تخصيص المواد الأولية :

يراعى تخصيص المواد الأولية تطبيقاً لمبدأ مقابلة الدفقات
بالايرادات على النحو الاتي :

أ. جزء من المواد الأولية الذي استخدم في الانتاج الضام
والذي تم بيعه ، ويعتبر هذا الجزء من بين الدفقات
التي تقابل ايرادات العام .

به جزء من المواد الأولية الذي استخدم في الانتاج الخام
والذي بقي في مخازن البضاعة الجاهزة في آخر العام ؛
ويعتبر هذا الجزء دفقة خصص العام القادم .

ج. جزء من المواد الأولية الذي استخدم في الانتاج غير الختام
والذي بقي ضمن المخزون وغير الختام في آخر العام ؛ ويعتبر
هذا الجزء ايضا دفقة ترحل الى العام القادم .

د. جزء من المواد الأولية غير المستخدمة في الانتاج ،
والذي بقي كما هو في مخازن المواد الأولية في آخر
العام ؛ ومن الواضح انه لا يعتبر دفقة تخص ايرادات
العام الحالي ومن ثم فأنه يرحل الى سنة تالية .

أي انه يجب ادراج الدفقات التي ترتبط بالمخزون من
البضاعة التامة او غير تامة الصنع من المخزون واعتبارها
من بين اصول المشروع حتى يتم تحقق البيع .

وهكذا ينبغي توزيع الدفقات على السلع التي استوفت منها
ومقابلة الدفقات بالايرادات وهو ما يتطلب تخصيص الدفقات
زمنيا بحيث تعمل ايرادات كل فترة بدفعيتها من تلك الدفقات .

وقد تطلب مبدأ مقابلة الدفقات بالايرادات تقسيم التكاليف الى
تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة :

والتكاليف المباشرة : وهي تكاليف الانتاج التي تصاحب المنتجات
مباشرة كالمواد الأولية والاجور المستنفذة في نوع معين من الانتاج
وكذلك الحال بالنسبة لتكاليف السلع والخدمات التي يمكن ايجاد
علاقة مباشرة بينها وبين المنتج .

والتكاليف غير المباشرة : وتمثل التكاليف غير المباشرة للمنتج
من السلع والخدمات التي تستخدم في عملية الانتاج والتي لا يمكن
خصيصها على منتجات معينة تخصيصا مباشرا . وانما يتم تخصيصها
وفقا لقواعد موضوعية .

المبحث الثالث

طرق تبويب الدفقات

تتعدد الطرق المختلفة لتبويب الدفقات . ويختلف طريقة التبويب تبعاً لتعدد مفاهيم التبويب على النحو الآتي :

- أولاً : تبويب الدفقات الى ايرادية ورأسمالية ومؤجلة .
- ثانياً : تبويب الدفقات الإيرادية تبعاً لوظائف المشروع .
- ثالثاً : تبويب الدفقات تبعاً لعلاقتها بحجم الاندماج .
- رابعاً : تبويب الدفقات من حيث طريقة توزيعها على الاقسام .
- وتتناول فيما يلي كل طريقة من طرق التبويب هذه .

أولاً : تبويب الدفقات الى : دفقات ايرادية ورأسمالية ومؤجلة

يمكن تبويب الدفقات من حيث مدة الاندفاع بها الى دفقات ايرادية ودفقات رأسمالية ، ودفقات ايرادية مؤجلة . وتتناول فيما يلي كل نوع من هذه الدفقات من حيث الغرض منها ، وسنوات الاندفاع بها ، وحجمها ، ومدى تكرارها . (١)

١. دكتور حلمي دمر، " المرجع سابق الإشارة اليه ، صفحة ٨٠ ، ٨١ .

أولا : الدفقات الإيرادية :

وهي الدفقات الدورية العادية التي يدفعها المشروع أثناء مزاولة نشاطه الرئيسي ، والتي تتحمل باحدى وظائف المشروع الأساسية وهي :

- الاندماج - البيع - الإدارة - التمويل .

ويتميز هذا النوع من الدفقات بالخصائص الآتية :

١. الغرض من الدفقة :

المحصول على الإيرادات الدورية للنشاط الرئيسي للمشروع في فترة مالية معينة .

٢. سنوات الانتفاع :

فهذه الدفقات دفقات دورية ترتبط بالسنة المالية التي يتحقق فيها الإيراد . وقد يتطلب الأمر إجراء بعض التسويات الجردية في آخر العام وذلك لتحديد الدفقات المدفوعة مقدما والدفقات المستحقة ، وذلك تنفيذاً لأحكام مبدأ مقابلة الدفقات بالإيرادات.

٣. مدى الانتظام :

وهي تتصف بالانتظام لأنها تتعلق بوظائف المشروع الرئيسية وهي الاندماج والبيع والإدارة والتمويل .

٤. حجم الدفقة :

ويكون حجم هذا النوع من الدفقات ضخماً ولكنه يتكرر بصفة منتظمة .

ثانيا : الدفقات الرأسمالية :

وهي الاصول طويلة الاجل التي تتمثل بصفة اصلية في الاصول الشابتة التي يحصل عليها المشروع بقصد الاحتفاظ بها خلال عدد من السنوات لاستخدامها في العمل والانتاج .

ويتميز هذا النوع من الدفقات بالخصائص الآتية :

١. الغرض من الدفقة :

زيادة الطاقة الانتاجية لعدد من السنوات .

٢. سنوات الانتفاع :

تحدد الحياة الانتاجية للاصول الشابتة الى عدد من السنوات يكون عادة كبيرا ، وهو يختلف من اصل الى آخر تبعا لطبيعة الاصل الشابت .

٣. مدى الانتظام :

لا يشترط شراء الاصول الشابتة الا في نهاية الحياة الانتاجية للاصل الشابت حيث يتم احوال اصل جديد محل الاصل القديم .

٤. حجم الدفقة :

يكون حجم الدفقة عادة كبيرا لانه يرخص بمصروفات رأسمالية .

ثالثا : الدفقات الايرادية المؤجلة :

وهي المبالغ التي تدفق للحصول على خدمات يستفاد منها في اكثر من فترة مالية ونظرا لان قيمتها تكون كبيرة نسبيا ، وأن الاستفادة منها تنسحب الى اكثر من فترة مالية ، فأذهبا تعتبر دفقات ايرادية مؤجلة تنوزع على كل سنة من السنوات التي استفادت منها ولهذا تجرى قواعد المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً على استهلاك هذا النوع من المصروفات على عدد محدود من السنوات لا يتجاوز عادة الخمس سنوات .

ومن الامثلة على هذا النوع من المصروفات :

- مصروفات التأسيس .

- الحملات الاعلانية .

- مصروفات البحوث والدراسات .

ويتميز هذا النوع من الدفقات بالخصائص الاتية :

١. الغرض من الدفقة :

والغرض من الدفقات الايرادية المؤجلة هو الحصول على خدمات تستفيد منها اكثر من سنة مالية واحدة ، وتؤدي الى الحصول على ايسرادات دورية خلال عدد من السنوات القادمة .

٢. سنوات الانتفاع :

تمتد مدة الانتفاع بها الى عدد محدود من السنوات وذلك بسبب العلاقة بين هذه الدفقات وبين الايرادات التي يحصل عليها المشروع خلال هذا العدد المحدود من السنوات .

٣. مدى الانتظام :

ولا تتكرر الدفقات الايرادية المؤجلة عادة ، لانها تتعلق بتأسيس الشركة والحملات الاعلانية ومصروفات البحوث التي تستفيد منها الشركة خلال عدد من السنوات .

٤. حجم الدفقة :

ويكون حجم الدفقة عادة متوسطا بين حجم دفقة الاصول الرأسمالية والدفقات الايرادية المنتظمة .

وتلخص في الجدول الاتي معايير التمييز بين انواع الدفقات من حيث كونها ايرادية ورأسمالية ومؤجلة .

معايير التمييز بين انواع الدفقات من حيث كونها ، ايرادية
ورأسمالية ، ومؤجلة .

بيان	ايرادية	رأسمالية	مؤجلة
١. الغرض من الدفقة	المحصول على ايرادات دورية في فترة مالية	زيادة الطاقة الانشاجية لعدد كبير من السنوات	المحصول على ايرادات دورية خلال عدد من السنوات .
٢. سنوات الانتفاع	خلال سنة	عدد كبير من السنوات	عدد محدود من السنوات
٣. مدى تكرار الدفقة	دورية ، لانها تتعلق بوظائف المشروع (انتاج - بيع - ادارة - تمويل) .	لا تتكرر دوريا لانها تتعلق بزيادة الطاقة الانشاجية .	لا تتكرر دوريا ، تتعلق بتكوين الشركة او العملات الاعلانية او البحوث
٤. حجم الدفقة	ضئيل	كبير	متوسط

شاديا : صوبيب الدفقات الايرادية صيما لوظائف المشروع :

ويمكن تقسيم الدفقات الايرادية من حيث وظائف المشروع الى الانواع
الادبية : (١)

أولا : دفقات ايرادية خاصة بوظيفة الانتاج .

شاديا : دفقات ايرادية خاصة بوظيفة البيع .

خالسا : دفقات ايرادية خاصة بوظيفة الادارة .

رابعا : دفقات ايرادية خاصة بوظيفة التمويل .

ويصح هذا التقسيم بصفة اطلاق لخدمة الادارة والتعرف على مدى مساهمة
كل وظيفة من وظائف المشروع في تحقيق الربح .

ودنحاول فيما يلي باختصار كل نوع من هذه الدفقات .

أولا : الدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج :

١ . في المشروعات التجارية :

تتناول الدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج في المشروعات
التجارية الدفقات الخاصة بعمليات شراء البضاعة التي يتجرس
فيها المشروع ، ولهذا فهي تشمل عادة :

- المشتريات .

- مصاريف نقل المشتريات .

- الرسوم الجمركية على المشتريات .

١ . دكتور حلمي زمر ، المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٧٣ ، ٧٤

ودكتور عمر حمدين " تطور الفكر المعاسي " (دارالجامعات المصرية ، اسكندرية)
١٩٧٧ ، صفحة ١٤٨ ، ١٤٩ .

ويستبعد من مجموع هذه الدفقات مردودات المشتريات لتحديد صافي
دفقات الشراء .

٢. في المشروعات الصناعية :

وتتناول الدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة الانتاج في المشروعات
الصناعية جميع الدفقات الخاصة بعمليات انتاج السلع التي
يقوم المشروع بتصنيعها . وهي تشتمل عادة على العناصر
الآتية :

- تكلفة المادة الاولى المستخدمة في الانتاج .
- الاجور ، والمرتببات الصناعية اللازمة للانتاج .
- الدفقات الصناعية الاخرى .
- الدفقات الادارية المرتبطة مباشرة بالانتاج .

ثانيا: الدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة البيع :

والمقصود هو الدفقات الخاصة بوظيفة البيع والتسويق للبضاعة الحامة
في المشروعات التجارية ، والبضاعة المنتجة في المشروعات الصناعية ، والخدمات
في المنشآت التي تخصص في تقديم الخدمات .

ويشتمل هذا النوع من الدفقات على العناصر الآتية :

- مرتببات موظفي البيع .
- عمولة وكلاء البيع ومصروفات رحلاتهم .
- مصروفات الاعلان الدورية .

وتعتبر هذه الدفقات دفقات دورية مباشرة ومصاحبة للايراد .

ثالثا : الدفقات الايرادية الخاصة بالادارة :

وهي دفقات النشاط التي تساعد على الانتاج والمبيعات معا ، والتي توجه الى المشروع باعتباره وحدة كاملة ، اذ توجه الى جميع نواحي نشاط المشروع .

ويدخل في نطاق هذا النوع من الدفقات :

- مصروفات الادارة العليا .

- مصروفات ادارة الحسابات .

ويصعب تخصيص هذا النوع من الدفقات على وظيفة البيع أو وظيفة الانتاج ولهذا فانه يعتبر عادة اعباء دورية ادارية .

رابعا : الدفقات الايرادية الخاصة بوظيفة التمويل :

والمقصود هو الدفقات اللازمة لتمويل عمليات المشروع عن طريق البنوك والمقرضين وبيوت الاثتمان .

ويشمل هذا النوع من المصروفات العناصر الاتية :

- فوائد القروض قصيرة الاجل .

- فوائد القروض طويلة الاجل .

واعتبر هذه الدفقات دفقات دورية للحصول على الايراد عن طريق الحصول على القروض اللازمة لتمويل عمليات المشروع .

ثالثا : تبويب الدفقات فيما لعلاقتها بحجم الادتاج

تبويب الدفقات من ناحية علاقتها بحجم الادتاج الى دفتات متغيرة ودفقات ثابتة .

أولا : الدفقات المتغيرة : (١)

وهي تكاليف استخدام الطاقة الانشائية وتسويق وحدات الادتاج ، وتتمثل في تلك المفردات التي تتأثر بتغير حجم النشاط في اى من اقسام المشروع . ولذلك فإنه يطلق على الدفقات المتغيرة احيانا اسم دفتات النشاط حيث تنجم عن النشاط والجهد المبذولين .

ويترتب على ذلك وجود علاقة طردية بين حجم هذه الدفقات وبين حجم النشاط بمعنى انها تنعدم تماما حيث ينعدم النشاط وتتأثر تأثرا طرديا بتغير حجم النشاط . فمثلا اذا ارتفع حجم النشاط بنسبة ١٠ ٪ . مثلا فإن ذلك يؤدي الى ارتفاع الدفقات المتغيرة بنفس النسبة .

هذا ونورد فيما يلي الخصائص الاساسية التي تحكم الدفقات المتغيرة :

١ . تخضع الدفقات المتغيرة للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المشروع .

٢ . تتأثر الدفقات المتغيرة بتغير حجم النشاط في تتبعها ارتفاعا وانخفاضا وهي تنعدم في حالة انعدام النشاط .

١ . دكتور خيرت ضيف : في المعاسبة الادارية " الميزانيات التقديرية "

٣. على الرغم من العلاقة المباشرة بين الاندماج والتكاليف المتغيرة ، فإن بعض هذه التكاليف يتأثر أيضا بالسياسة التي تتبعها ادارة المنشأة ، فقد يحدث مثلا ان تستخدم ادارة المشروع نوعا معينا من المواد الخام أقل تكلفة من النوع الذي تستخدمه حاليا مما يؤدي الى تخفيض الدفقات المتغيرة دون ان يكون السبب هو تخفيض حجم النشاط .

٤. تتميز الدفقات المتغيرة من حيث علاقتها بحجم الانتاج بالتغير في المجموع والشبات في تكلفة الوحدة . والمقصود بذلك هو انه اذا حسبنا الدفقات المتغيرة الى عدد الوحدات المنتجة لوجدنا انها ثابتة من حيث نصيب الوحدة . فلأذا فرضنا على سبيل المثال ان الدفقات تبلغ ١٠٠٠ ليرة بفرض ان عدد الوحدات المنتجة هو ١٠٠٠ وحدة فلأن ذلك يعني ان نصيب الوحدة يبلغ ليرة واحدة . اما اذا كان عدد الوحدات المنتجة هو ٥٠٠ وحدة فقط فلأن مجموع الدفقات المتغيرة يصبح ٥٠٠ ليرة أي انه اذا انخفض عدد الوحدات المنتجة بنسبة ٥٠٪ فلأن مجموع الدفقات المتغيرة ينخفض بنفس النسبة ايضا ، ومع ذلك فلأن تكلفة الوحدة الواحدة تظل كما هي ليرة واحدة في العاليتين .

ثانيا : الدفقات الثابتة : (١)

تعرف بأنها دفقات زمنية لتوليد الطاقة الانشائية ، وتتمثل في مفردات المصروفات والاعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط والاندماج وتظل كما هي فترة من الزمن ، ولعل السبب الرئيسي في وجود الدفقات الثابتة هو حاجة المنشأة التي تملك الاصول وجعل عناصر الاندماج في حالة تأهب دائم للعميل ، ولهذا يطلق عليها تكاليف الطاقة .

وقد يحدث ان تغيير هذه الدفقات بتغيير الهيكل الاساسي للمدشاة واختلاف ظروف الاندماج او بتحويل سياسة المشروع الى نواحي جديدة ، وهذا يعني أن ثبات الدفقات يكون نسبيا في حدود طاقة معينة .

ونلخص فيما يلي اهم مميزات الدفقات الشابتة :

١. لا تخضع الدفقات الشابتة لرقابة المستويات التنفيذية
اذ انها تدشأ كنتيجة سياسات او قرارات ادارية ولذا
فأدنها تخضع لرقابة الادارة العليا .

٢. لا تحدث الدفقات الشابتة كنتيجة لتحقيق حجم معين من
النشاط طالما انه في حدود المستوى السائد ، وهذا
يعني انه لا توجد علاقة بين الدفقات الشابتة والطاقة
الاندماجية في حدود المستوى السائد للنشاط. فقد يزيد
الاندماج او ينخفض في حدود ذلك المستوى السائد دون أن
تتأثر الدفقات الشابتة .

٣. تتميز الدفقات الشابتة بالثبات في المجموع والتغيير
في الوحدة ، فيفرض ان الدفقات الشابتة هي ١٠٠٠ ليرة ،
وأن عدد الوحدات المنتجة هو ١٠٠٠ وحدة فأن نصيب
الوحدة من الدفقات الشابتة يبلغ ليرة واحدة . اما
اذا كان عدد الوحدات المنتجة هو ٥٠٠ وحدة بدلا من
١٠٠٠ وحدة فأن نصيب الوحدة من الدفقات الشابتة يصبح
٢ ليرة . وهكذا نرى ان الدفقات الشابتة تبقى فسي
مجموعها رغم تغييرها بالنسبة للوحدة .

رابعاً : تنويب الدفقات من حيث طريقة توزيعها على اقسام المشروع :

يمكن تنويب الدفقات من حيث طريقة توزيعها بين الاقسام المختلفة للمشروع الى الانواع الاتية :

أولاً : الدفقات المباشرة للقسم المعين :

والمقصود هو الدفقات التي يستفيد منها قسم معين استفادة كاملة ، ومثال ذلك مرتبات العاملين في قسم ما . ويحمل القسم بهذه الدفقات دون حاجة الى توزيع .

ثانياً : الدفقات غير المباشرة القابلة للتخصيص :

والمقصود هو الدفقات التي يمكن تخصيصها بدرجة كبيرة من الدقة ويتم عادة نتيجة استخدام وسائل معينة .

ومن الامثلة على ذلك :

١ . الاجار الذي يمكن توزيعه على الاقسام المختلفة تبعاً للمساحة التي يشغلها كل منها .

٢ . التأمين حيث يمكن توزيعه على اساس مساحة كل قسم ، أو على اساس متوسط قيمة المخزون في كل قسم او كل مخزن .

ثالثاً : دفقات غير مباشرة يصعب تخصيصها على الاقسام :

والمقصود هو الدفقات التي يستفيد منها المشروع باعتبارها وحدة واحدة ويصعب تحديد نصيب كل قسم منها .

المبحث الرابع

موضوعات اخرى خاصة بالدفعات

تشير الدفعات بعض الموضوعات الاخرى المرتبطة بها وهي :

أولا : الدفعات الافتراضية او الضمنية .

ثانيا : الفوائد على القروض .

ثالثا : فوائد تمويل الاصول الشاذة .

رابعا : الخصم الدقدي والمسموحات .

خامسا : الخالف .

ودعنا ناول فيما يلي كلا من هذه الموضوعات .

أولا : الدفعات الافتراضية او الضمنية : (١)

تقسم الدفعات الى نوعين :

١. دفعات فعلية : وهي الدفعات التي يدفعها المشروع فعلا في سبيل الحصول على اصل معين او خدمة معينة .

٢. دفعات افتراضية : ويطلق عليها احيانا الدفعات الضمنية والمقصود هو الدفعات الافتراضية التي لم تدفق فعلا ، وانما يفترض احتسابها . واهم مثال على الدفعات الافتراضية ، احتساب فائدة على رأس المال المملوك ، واعتبار تلك الفائدة جزءا من الدفعات اللازمة لنشاط المشروع والتي يحتمل بها الربح .

(١) . دكتور عمر حسنين : المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ١٢٨ ، ١٢٩ .
ودكتور فاروق عبدالعال : " تحليل قواعد المحاسبة المتعارف عليها " ،
رسالة الماجستير ، جامعة الاسكندرية ١٩٧٠ .

الحجج المؤيدة لاثبات الدفقات الافتراضية :

ونستعرض فيما يلي الحجج التي يستند اليها اصدار اثبات الدفقات الافتراضية :

١. مسايرة الفكر الاقتصادي :

الذي يعتبر رأس المال احد العناصر اللازمة للإنتاج ، ولهذا فإنه يجب ادراج فائدة رأس المال ضمن الدفقات واعتبارها جزءا من تكلفة الإنتاج .

وطالما انها كانت احد عناصر الدفقات اللازمة للحصول على الايراد فلا بد من مقابلتها بالايراد الذي يتم الحصول عليه في فترة زمنية معينة عدد تحديد صافي الربح .

٢. احتساب فائدة رأس المال يجعل مقارنة نتائج المشروعات تقوم على اساس سليمة :

وذلك بسبب اختلاف حجم رأس المال المملوك وحجم رأس المال المقترض ، من مشروع الى آخر .

فقد نجد مشروعين متماثلين من حيث الحجم ، ولكنهما يختلفان من حيث رأس المال المملوك ورأس المال المقترض ، وذلك على النحو الاتي :

المشروع الثاني	المشروع الاول	
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	رأس المال المملوك
٣ ٠٠٠ ٠٠٠	-	رأس المال المقترض
٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	

واذا افترضنا ان كلا منهما قد حقق ربحا صافيا خلال مدة معينة قدره /٨٠٠.٠٠٠/ ليرة ، وذلك بعد ان تحمل المشروع الثاني بفائـدة الاموال المقترضة وتقييمها /٣٦٠.٠٠٠/ ليرة بمعدل ١٢ ٪ . سنويا وهو سعر الفائدة السائد في السوق .

فانه يبدو لاول وهلة ان المشروعين قد حقق كل منهما ربحا صافيا متماويا ، وذلك بسبب تجاهل احتساب الفائدة على رأس المال المملوك في كل من المشروعين والاكتفاء باحتساب فائدة الاموال المقترضة بالنسبة للمشروع الثاني .

ولو ادنا احتسبا فائدة رأس المال المملوك لتغير صافي الربح على النحو الاتي :

المشروع الثاني	المشروع أول	
٨٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	صافي الربح بعد احتساب الفائدة على الاموال المقترضة .
		الفائدة على رأس المال المملوك
	٤٨٠ ٠٠٠	٠/٠ ١٢ × ٨٠٠.٠٠٠
١٢٠ ٠٠٠		٠/٠ ١٢ × ١.٠٠٠.٠٠٠
٦٨٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠	صافي الربح بعد احتساب فائدة رأس المال المملوك .
=====	=====	

وهكذا يؤدي احتساب الفائدة على رأس المال المملوك الذي يخلـف من مشروع الى اخر الى تصوير حقيقة نتيجة نشاط المشروع وجهود الادارة . ولا شك ان ذلك يؤدي الى الحكم على ان ادارة المشروع الثاني اقدر من ادارة المشروع الاول . فاحتساب فائدة رأس المال تعتبر امرا لازما لتكون المقارنة بين نشاط المشروعات المختلفة على اسس سليمة .

وعند الأخذ بالرأى الذى ينادى باحتساب فائدة على رأس المال المملوك اسوة بالفائدة على الاموال المقرضة ، وبافتراض ان سعر الفائدة ١٢ ٪. سدويا بالنسبة لجميع الاموال المستثمرة ، فإن الفائدة التى يتحمل بها المشروع الاول تكون /٤٨٠.٠٠٠/ ليرة وكذا الفائدة التى يتحمل بها المشروع الثانى على السواء .

ويؤيد اصحاب هذا الرأى وجهة نظرهم هذه بأن هذه الطريقة تؤدى الى تصحيح الاوضاع المترتبة على عدم كفاية رأس المال المملوك فى امد المشروعات وزيادته فى المشروع الآخر ، وبهذه الطريقة تكون البيانات الاخرى الخاصة بالدفعات والايرادات اداة سليمة للحكم على تصرفات الادارة ومعدى كفايتها بعد تحقيق المساواة بين المشروعات فيما يتعلق بتكلفة الاموال المستثمرة فى المشروع سواء أكانت مملوكة او مقرضة .

الاعتراضات على احتساب الدفعات الافتراضية :

على ان فكرة احتساب فائدة على رأس المال لم تلق قبولا من المعاسبين بصفة عامة ، وهم يعترضون على هذا الرأى للأسباب الاتية :

١. احتساب الفائدة على رأس المال مسألة نظرية وليست واقعة

فعليية :

فاذا كانت الفائدة من وجهة النظر الاقتصادية هي دفعة لازمة للاندماج ، الا ان هذا الرأى رأى نظري ، والمعاسبة لا تسجل الاراء وانما تسجل الدفعات الفعلية التى يتحملها المشروع .

واذا كان احتساب الفائدة امرا مقبولا في سبيل تحديد سعر البيع الا ان الغرض من ذلك يعتبر اداة للاسترشاد بها ففى هذا الصدد . ولكن سعر البيع الذى يتحقق فعلا يتأثر بكثير من العوامل الاخرى وقد يضطر الى تجاهل سعر الفائدة .

٢. احتساب فائدة على رأس المال يتمارض مع مبدأ الموضوعية :

احتساب الفائدة ضمن عناصر دفقات الاندماج يتطلب ادراجها ضمن ايرادات المشروع باعتبارها تمثل عائد رأس المال المملوك .

ويرى المحاسبون انه لا يوجد سند موضوعي لاثبات تلك الفائدة ، وأن مبدأ " الموضوعية " من المبادئ المحاسبية التي ينبغي الالتزام بها .

٣. يمكن احتساب الفائدة على رأس المال في صورة بيانات اضافية بما يجعل البيانات قابلة للمقارنة :

أي انه ليس من الضروري تسجيل فائدة رأس المال لتكون البيانات المحاسبية في المشروعات المختلفة قابلة للمقارنة ، اذ يمكن احتساب فائدة رأس المال في صورة بيانات اضافية او تكميلية بعيدا عن الحسابات والدفاتر عدد القيام بهذه المقارنات .

وتحظى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بعدم اثبات الدفقات الافتراضية .

شاذيا : الفوائد على القروض :

١. تعريف الفائدة :

الفوائد على القروض هي دفقة لازمة في سبيل الحصول على خدمة تتمثل في الحصول على اموال مملوكة للغير والاندفاع بها باستخدامها في الاندماج ويحتاج المشروع الى الحصول على قروض من البنوك وهيئات الائتمان بسبب نقص رأس المال المملوك . وكان يمكن توفير فائدة القرض في حاله كفاية رأس المال المملوك للمشروع .

٢. الفائدة على القروض دفقة واجبة الخصم :

ويتفق رجال الادارة مع المحاسبين من حيث اعتبار فائدة القرض دفقة يتحمل بها الايراد قبل الوصول الى صافي الربح .

ولكي يكون الحكم سليما على مدى كفاية الادارة فإنه ينبغي تحديد صافي الربح على مرحلتين :

في المرحلة الاولى : يتحدد صافي الربح قبل خصم الفوائد للوصول الى صافي الربح الذي يصور نتيجة جهود الادارة .

وفي المرحلة الثانية : يتحدد صافي الربح بعد خصم الفوائد التي تمثل نصيب المقترضين في الربح نتيجة قيامهم بتمويل عمليات المشروع .

وتأخذ تشريعات الضرائب في جميع دول العالم بمبدأ اعتبار فائدة القرض عبئا من الاعباء جازة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، طالما ان القرض قد استخدم في سبيل تحقيق اغراض المنشأة .

ثالثا : فوائد تمويل الاصول الشابتة :

استقر الفقه المحاسبي على ان القيمة الاقتصادية للاصل هي قيمة السلع والخدمات المدفوعة من اجل الحصول عليه .

وي ينبغي ان نفرق بين الحالات الاتية عند تحديد تكلفة الاصل :

أولا : عند الشراء نقدا :

تحدد تكلفة الاصل في هذه الحالة على اساس الثمن الذي يدفع نقدا للتمويل على هذا الاصل ونقل ملكيته الى المشروع .

ثانيا : عند الشراء الاجل مع وجود فوائد لتمويل الشراء :

تعتبر الفائدة مقابل خدمات الاموال المستثمرة التي كانت لازمة للتمويل على الاصل الثابت . وعدد معالجة فوائد تمويل الاصول الشائبة ، يذبغي ان نفرق بين حالتين :

١. فوائد التمويل التي يتحمل بها المشروع قبل بدء استخدام الاصل الشائبة في الانتاج :

وتعتبر هذه الفوائد دفقة ايرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات التالية لبدء استخدام الاصل الثابت في الانتاج تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات .

٢. فوائد التمويل التي يتحمل بها المشروع بعد بدء استخدام الاصل الشائبة في الانتاج :

وتعتبر هذه الفوائد دفقة يتحمل بها الايراد عن الفترة التالية لبدء استخدامه في العمل والانتاج ، بحيث يتحمل الايراد بتصيبه من تلك الفوائد عن كل فترة .

وقد ايد النظام المحاسبي الموحد في مصر هذا الرأي حيث ذكرانه : (١)

- " اذا قامت الوحدة بشراء اصول شائبة عن طريق الاقتراض طويل
- " الاجل او بالتقسيط فانها تتحمل فوائد ومصروفات فـتـرة
- " الاكتمان . وقد اطلق النظام على هذه الفوائد والمصروفات
- " اسم " التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الشائبة " واعتبرها
- " من الدفقات الايرادية المؤجلة الى ان تبدأ الاصول الشائبة
- " في الانتاج فيوقف تحميل هذه الاعباء على حساب الدفقات الايرادية
- " المؤجلة وتعتبر دفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

١. دكتور خيرت ضيفد " النظام المحاسبي الموحد " (دار الجامعات المصرية) صفحة ٥٤٨ .

رابعاً : الخصم النقدي والمسموحات

يحدد المشروع عادة سعرا لبيع السلع على اساس البيع الاجل . ولكنه عند تنفيذ عملية البيع قد يخلط الثمن الذي يدفعه المشتري ثمنيا للحصول على هذه السلع بما يقل عن السعر المعلن . وقد يكون ذلك نتيجة للخصم النقدي اى مقابل الحصول على الثمن نقدا ، وقد يكون نتيجة للمسموحات التي يسمح بها البائع للمشتري .

الخصم النقدي :

ويمتخ الخصم النقدي للأسباب الآتية :

- ١ . مقابل حصول البائع على الثمن نقدا مما يمكنه من استثمار مبيعات البيع في عمليات المشروع .
- ٢ . مقابل المصروفات التي يتحملها المشروع في سبيل تحصيل المبالغ المستحقة له على عملائه كممولة التحصيل ومصروفات التحصيل .
- ٣ . لتأمين المخاطر الناتجة من الديون المعدومة عند توقف بعض العملاء عن دفع بعض ما عليهم بسبب اعارهم او افلاسهم .

المسموحات :

وقد يتنازل البائع الى المشتري عن جزء من ثمن البيع لسبب من الاسباب .

وكان العرف يجرى على اعتبار كل من الخصم النقدي المسموح به والمسموحات بمثابة دفقة من بين عناصر الدفقات .

غير ان الفقه المحاسبي قد استقر على اعتبار كل منهما تخفيضاً في الايرادات الشائعة من المبيعات ، اى اعتبار كل منهما بمثابة تعديل فسي ضمن البيع .

ومن وجهة نظر المشتري كان العرف يجرى على اعتبار الخصم الدقضى المكتسب والمسموحات التي تم الحصول عليها عند الشراء بمثابة ايرادات للمشروع .

غير ان الفقه المحاسبي قد استقر على اعتبار كل منهما بمثابة تخفيض لضمن الشراء اى تعديل لدفقة الشراء ، بحيث تعتبر التكلفة الحقيقية هي صافي القيمة النقدية للمشتريات .

ويستند هذا الرأي الى ان القول بغير ذلك يؤدي الى اعتبار ان عملية الشراء قد انتهت الى تحقيق ربح بقيمة الخصم والمسموحات التي حصل عليها المشروع . ومن المقرر ان الربح لا يتحقق بالشراء ، وأن الشراء ادما هو عملية سابقة على عملية البيع التي تؤدي الى تحقيق الربح .

خامساً : الخالف

والخالف من الموضوعات التي تحتاج الى شيء من العناية عند قياس تكلفة المبيعات والمخزون الطعي . (١)

ويقسم الخالف الى ثلاث انواع :

١. خالف طبيعى او عادى : ويعتبر عيشاً على الادتاج طالما انه في حدود المعدلات المتعارف عليها .

ومثال ذلك فاقد البذرين بسبب نسبة الخبز المتعارف عليها والدقن الطبيعى في بعض المصاميل الزراعية بسبب الجفاف .

(١) دكتور عمر حنين : المرجع سابق الاشارة اليه ، صفحة ١٥٥ .

٢. تألف غير طبيعي او غير عادي : ولا يعتبر هذا النوع عبثا على الانتاج ، وانما يعتبر بمشابهة خسارة تظهر في مفردة مستقلة في قائمة الدخل .

٣. النقص الكبير في قيمة المخزون : تتعرض بعض السلع الموسمية لتقلب سريع في اذواق المستهلكين مما يؤدي الى نقص كبير في قيمتها في نهاية الموسم .

كما يتعرض لهذا النوع من التقلبات، السلع المتطورة بسرعة كبيرة كما هو الحال في الحاسبات الالكترونية . وفي هذه الحالة ينبغي تخفيض قيمة هذا النوع من المخزون السلي الى مستوى يتفق مع قيمته السوقية المنخفضة التي قد تكون اقل من سعر التكلفة .

المبحث الخامس

المكاسب والخسائر

دتناول في هذا المبحث :

أولا : تعريف المكاسب والخسائر .

ثانيا : التمييز بين المكاسب العادية ، والمكاسب الاستثنائية .

ثالثا : الهبات باعتبارها صورة من صور المكاسب .

رابعا : تعريف الخسائر .

خامسا : قياس الخسائر .

سادسا : توقيت تسجيل تحقق الخسائر .

سابعا : عدم جواز ترحيل الخسائر الى الفترات التالية .

ثامنا : تسجيل التدهور التدريجي الذي يطرأ على الاصل .

أولا : تعريف المكاسب والخسائر :

تمثل المكاسب والخسائر اعداشا ملائمة او غير ملائمة للمشروع ،
لا تحصل احصالا مباشرا بنوادي نشاط العاديه التي تستهدف الحصول على الايراد .

ويقدم بنوادي النشاط العاديه للمشروع التي تستهدف الحصول
على الايراد هي نوادي النشاط الرئيسيه التي تكون منظمه ومتكرره .

اما نوادي النشاط التي لا تدخل في الاغراض الرئيسيه للمشروع
فتكون عادة عارضة وقدرية .

والغرض من فصل المكاسب والخسائر عن نتيجة النشاط الاولي للمشروع
هو ان يتعرف قراء القوائم الماليه على نتيجة نشاط المشروع في المستويات
السابقه والحاليه والمستقبله بما يسمح بدراسة وتحليل، نتيجة النشاط الرئيسيه
للمشروع والتنبؤ بها في المستقبل .

ثانيا : التمييز بين المكاسب والخسائر العاديه والاستثنائية :

ويجب التمييز بين نوعين من المكاسب والخسائر :

النوع الاول : المكاسب والخسائر التي تحدث على نواحي
النشاط العاديه للمشروع .

النوع الثاني : المكاسب والخسائر الاستثنائية .
EXTRAORDINARY GAINS & LOSSES.

ثالثا : الهبات باعتبارها صورة من صور المكاسب : (١)

ويذبني التمييز بين نوعين من الهبات عند معالجتها " محاسبيًا " وذلك تبعًا للظروف المحيطة بالهبة والغرض منها ، وذلك على النحو الآتي :

١. هبة الغرض منها زيادة ربح المشروع :

وفي هذه الحالة تعتبر الهبة ربحًا .

٢. هبة الغرض منها المعاونة على انشاء مشروع جديد او استحداث نوع جديد من المشروعات او سلع جديدة :

وفي هذه الحالة تعتبر الهبة بمشابهة رأس مال .

ويجب قياس الهبة ، كما هو الحال بالنسبة للايراد على اساس القيمة السائدة للاصول التي تملكها المشروع .

رابعًا : تعريف الخسائر :

تعرف الخسائر بأنها ذفاد القيمة التي تتحقق نتيجة احداث غير مناسبة او ملائمة .

فهي اذن ليست تخصيصًا للذفقة وليست نتيجة النشاط العادي للمشروع الذي يزاوله بقصد الحصول على الايراد .

وبعبارة اخرى يقصد بالخسارة الذفاد او تخصيص الذفقات الحسبي لا ترتبط بالايراد على الفترة الزمنية التي تتحقق فيها الخسارة .

وتتمثل الخسارة نقصًا في القيمة السوقية وقت بيع اصل من الاصول أو عند تحقق الخسارة الكلية او الجزئية لسبب عارض كالحريق .

ومن ثم فإن الخسارة تتميز بصفتين رئيسيتين :

الاولى : انها عمليات عارضة غير متكررة ، وليست لازمة للاندماج . ولو
انها كانت لازمة لاندماج الايراد لدرجت ضمن الدفقات .

الثانية : انها عمليات لا يتمكن التدبؤ بها ملغا ، ولو انه امكن التدبؤ
بها لكان من الممكن ملاقاتها .

ويلاحظ ان هناك معنى آخر لاصطلاح الخسائر ، باعتباره يمثل الزيادة
في الدفقات على الايرادات خلال فترة زمنية معينة . ويقصد بالخسارة في هذه
الحالة "عكس صافي الربح" .

خامسا : قياس الخسائر :

تقاس الدفقات والاصول الشابتة وقت الحصول عليها على اساس التكلفة
التي تمثل مقياسا قابلا للتحقق .

اما الخسارة فتقاس على اساس القيمة السائدة في تاريخ تحققها
باعتبارها معيارا اكثر ملائمة لقياسها .

"فاحترق مبنى قبل نهاية حياته الانشائية يمثل خسارة للمشروع حتى
لو كان قد تم استهلاكه استهلاكاً كاملاً دفترياً .

سادسا : توقيت تسجيل تحقق الخسارة :

يمثل معيار تحقق الخسارة معيار تحقق دفقات الفترة غير أنه لا يمكن
مقابلة الخسارة بالايراد كما هو الحال عند مقابلة الدفقات بالايرادات .

ولهذا فإنه ينبغي تسجيل الخسارة في الفترة التي تحقق فيها متى ثبت ان الاصل الذي أصابه الحريق قد أصبح اقل دفعا للمشروع عن قيمته المصجلة في الدفاتر .

وهكذا نجد ان توقيت تسجيل الخسائر يكون امرا لازما في تاريخ الواقعة التي أدت الى هذه الخسارة . ومثال ذلك :

١. الخسارة الناتجة من بيع الاصل الثابت :

يتحقق في تاريخ البيع .

٢. والخسارة الناتجة من الحريق او الحوادث الاخرى :

وتتحقق في وقت حدوث هذا الحريق او الحدث الذي أدى الى تحقق هذه الخسارة .

سابعا : عدم جواز ترحيل الخسائر الى فترات تالية :

ولا يجوز ترحيل الخسائر التي تحققت في فترة ما الى فترة او فترات تالية طالما انها اصبحت خسارة نهائية ، وطالما انه امكن قياسها والتحقق منها . فالقاعدة هو ضرورة اثبات الخسارة بمجرد التحقق منها . وينبغي مراعاة الاعتبارات الاتية :

١. ند اهلاك اصل جديد محل اصل قديم لم يكن قد استهلك بالكامل :

فلا يجوز اضافة التكلفة غير المستهلكة للاصل القديم الى تكلفة الاصل الجديد .

٢. عند رد السندات :

يُخص إصدار السندات غير المستهلكة في تاريخ الرد ، أو علاوة الإصدار غير المستهلكة في ذلك التاريخ ، ينبغي تحميلها على ربح الحدة التي تم فيها رد تلك السندات ولا يجوز توزيعها على سنوات حياة السندات الجديدة المصدرة التي حلت محل السندات القديمة .

وإذا كانت قوانين الضرائب على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية تخص عادة على ترحيل الخسائر ، فإن هذا المبدأ يعتبر مبدأً ضريبياً ولا يعتبر مبدأً محاسبياً. (١)

ويهدف المشرع الضريبي الى تحقيق مبدأ العدالة في الضرائب وذلك بالتخفيف من عبء الضريبة بالنسبة للممول الذي يحقق خسارة ضريبية (أى نتيجة تحديد وعاء الضريبة) بما يتيح تعويض الخسائر التي يحققها في سنة معينة (أدنى عدد من السنوات) من أرباح السنوات التالية (في حدود ثلاث سنوات تالية عادة) قبل ان يخضع أرباحه للضريبة على أرباح المهن الصناعية التجارية وغير التجارية .

ويحدد المشرع الضريبي القواعد التي تظم الاستفادة الممول من بعد ترحيل الخسارة في نطاق حدود وبشروط معينة .

شامناً : تسجيل التدهور التدريجي الذي يطرأ على الأصل :

يؤدي التدهور أو النقص الذي يطرأ على الأصل الى تحقيق خسارة ، وقد يحدث هذا التدهور تدريجياً خلال عدد من السنوات ، ويكون من الصعب في هذه الحالة تحديد الوقت الذي تحقق فيه الخسارة . وعلى العموم فإنه يجب تسجيل الخسارة بمجرد ان يتبين المشرع ان الأصل قد نفذت قيمته وأن هذه الخسارة لا يمكن تعويضها في المستقبل .

١- دكتور خيرت شيف : " المحاسبة الضريبية " (دار النهضة العربية ، بيروت) طعة ٢٠٨ وما بعدها .

الفصل الخامس

قائمة المركز المالي

أو

الميزانية

تعريف قائمة المركز المالي

- أولا : الغرض من ترتيب الأصول والخصوم .
 - ثانيا : الصورة التقليدية لعرض الميزانية .
 - ثالثا : الميزانية في صورة تقرير مالي .
- رابعا : المبادئ المحاسبية التي تحكم قائمة المركز المالي .

الفصل الخامس

قائمة المركز المالي

المعروف ان الميزانية هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين ، او هي المراجعة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه .

والميزانية - وان كانت لا تعد حسابا او جزءا متكاملا لنظام القيد المزدوج - فهي تعد في هيئة قائمة يدرج في جانبيه الايمن عناصر الاصول والارصدة المدينة الاخرى وفي جانبيه الايسر عناصر الخصوم والارصدة الدائنة الاخرى .

أولا : الغرض من ترحيب الاصول والخصوم (١) :

تقسم وتيوب عناصر الاصول والخصوم في الميزانية ، ولا يطلب هذا الترحيب لذاته ، وانما يقصد به تيسير فهم المركز المالي للمنشأة وذلك لتحقيق اغراض كثيرة متنوعة منها على سبيل المثال لا الحصر :

١. تحديد مدى كفاية استغلال المنشأة لرأس مالها :

وبعبارة اخرى يتم تحديد الاصول الرئيسية التي يتمثل فيها الجزء الاكبر من رأس المال اى طريقة تمثيل رأس المال في أصول شائعة ومحدولة ووهمية فكلما زادت الاصول الشائعة في المنشآت الصناعية عن باقي الاصول كلما كانت اقدر على العمل والانتاج وتحقيق الربح .

١. الدكتور خيرت ضيف : " النظام المحاسبي الموحد " صفحة ٥٣٣ وما بعدها .

٢. تحديد قدرة المنشأة على الوفاء بما عليها من التزامات
قصيرة الأجل نحو الغير وما هو مستحق عليها من المصروفات :
بالمال المتاح

تحوقوف قدرة المنشأة على القيام بالوفاء بما عليها من مطلوبات
ومصروفات على مدى كفاية رأس المال العامل وهو مقدار زيادة
رأس المال في منظمة الأصول المقابلة على القيمة المجدد لواقع العمل بعبارة أخرى
نحوها ليست مظهرية فقط كفاية بها لدى الميزانية الاقتصادية، كما لا بد من المصطلح أولاً
والحاضرة التي هي مظهرية فقط وليست بالواقع في الميزانية المالية، فمن
الخصوم الجارية . ولذا تعتبر زيادة الأصول المتداولة على
حسابها ولذا لم يكتفى من الميزانية فقط كاعتبارها القوة المالية للمنشأة
لأنه لا بد من زيادة الخصوم كزيادة الأصول على الأصول المصطلح أولاً
كما لا بد من زيادة الخصوم كزيادة الأصول على الأصول المصطلح أولاً
كما لا بد من زيادة الخصوم كزيادة الأصول على الأصول المصطلح أولاً
نحوها .

٣. تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بما عليها من قروض
قصيرة وطويلة الأجل : وهو ما لا بد من زيادة رأس المال :

بالمال : حيث أن زيادة رأس المال لا بد من زيادة قيمة الأصول
طالما أن زيادة رأس المال المتداولة هي مجموع المصطلحات التي لها قيمة للموعدة على
رأس المال في الميزانية المالية، من هنا التزمنا أن نضع على الميزانية
دسية الأصول المتداولة عن الخصوم فأن ذلك قد يضطر الوحدة إلى
للإلتزام بالمال أو أن نضع على الميزانية المالية قيمة للوفاء بما عليها
من مطلوبات .

لنبدأ بالبحث في رأس المال كإحدى العناصر التي لها قيمة في الميزانية
شأنها بالميزانية المالية، حيث أن زيادة رأس المال لا بد من زيادة
في رأس المال كإحدى العناصر التي لها قيمة في الميزانية
بالمال، وتعتبر الميزانية المالية كإحدى العناصر التي لها قيمة في الميزانية
حيث يمكن أن تكون الميزانية المالية كإحدى العناصر التي لها قيمة في الميزانية
بها . ويمكن أن تكون الميزانية المالية كإحدى العناصر التي لها قيمة في الميزانية

• لمعنى للمعنى ٣٦٥ تمهيد " غيرهما ليس للمعنى ولذا " : نفي شريطة رتبة ١٠

لسموهم قفلتلا نحب لومعد قفيلشا رلما ۱۰۰ یولت ۱۰ بیبی ۷۰
 وکیل آرشدو اعلمه خایه یختی غنایر لومعد قفیلش من اصول و قوم
 قفلتلا نحب رلما ۱۰۰ خایه یختی غنایر لومعد قفیلش من اصول و قوم
 بالستماع قفلتلا نحب رلما ۱۰۰ خایه یختی غنایر لومعد قفیلش من اصول و قوم

ونذكر فيما يلي بعض القواعد التي تجعل المبدأ قابلاً للتطبيق في المذهب الأصولي والخصوص بما يجعل قائمة المركز المالي لها دلالتها وقابليتها للمقارنة .

جہانپ الاصول :

[illegible]

٢. ومع ذلك فإنه يجب الالتزام بما يأتي :

أ. بالذببة للبضائع : بيان كل من البضائع الجاهزة والبضائع تحت التصنيع والمخازن لنهاية ١٤٢١ ب

[illegible]

د. بالذمة للاول المعنوية : فصل مصروفات التأسيس
واظهارها في بند مستقل مع توضيح كل من مصروفات
الاصدار والمصروفات الاخرى .

٣. يجب ان تظهر الاصول الخابطة عموما بضمن التكلفة مضمومة
منه مجموع الاستهلاكات المنصبة لكل بند منها حتى خاتمة
الميزانية . فلذا لم تظهر اى من هذه الاصول بضمن التكلفة
الاجمالي فأنه ينبغي الوقوف على هذه التكلفة واحصاء
الاستهلاك على اساسها .

جاذب الخصوم :

١. يجب ان تبين الميزانية في مكان واحد رأس المال الاسمي ،
ورأس المال المصدر ، ومجموع المبالغ التي لم تصد ، ومافي
رأس المال المدفوع . واذا تعددت انواع اسهم الشركة
فأنه يجب اظهار كل نوع على حدة للوصول الى جملة صافي
رأس المال المدفوع .

٢. ومع ذلك فيجب بيان كل من الخصوم الاتية تحت عنوان مستقل :
مفتلا فيه العناصر المكونة لها .

أ. الاحتياطيات الايرادية .

ب. الاحتياطيات الرأسمالية .

٣. يجب ان تظهر باقي الخصوم في مجموعات مستقلة لكل من الخصوم
الخابطة والخصوم المتداولة والاريدة الدافئة الاخرى . ويجب
أن توضح في كل مجموعة العناصر المكونة لها . على انه
يجوز ان تدمج بعض العناصر في المجموعة الواحدة مع بعضها
اذا كانت ضئيلة القيمة او اذا رأى مراقب الشركة ان هذا
الادماج لا يؤثر في دلالة الميزانية .

٤. ومع ذلك فيجب بيان كل من الخصوم الالية تحت عنوان محقق :

أ. السندات : بيان قيمتها وعددها ومعدل فائدتها
ومصادر احتمالاتها ونوع الموجودات الضامنة
لها (ان وجدت) . واذا كان للشركة اكثر
من اصدار واحد فيجب ان يظهر كل منها على حدة .
واذا احتل جزء من السندات فيجب ان يظهر
مطروحا من الاصل .

ب. القروض طويلة الاجل : وهي التي تستحق الدفع بعد
مضي سنة او اكثر من تاريخ الميزانية .

ج. المطلوبيات للمخوك .

د. المطلوبيات للشركة الخابئة : سواء منها طويل
الاجل او قصير الاجل .

هـ. رصيد المبالغ المحقة من المساهمين على ذمة
مقابلة مصاريف الادار .

و. المخصصات : مع بيان تفصيلي عن عناصرها .

الملاحظات :

١. يجب ان تتضمن الميزانية ملاحظات على كل مما يأتي :

أ. المطلوبيات والالتزامات المحتملة اذا لم تكن
الشركة قد كوتت لها مخصصا في الميزانية .

: راعيه في عقد الحقوق والمزايا على المصروفات الرأسمالية التي
لم تقيد بعد في دفاتر الشركة .

١. ليست كل راعيه لمصلحة لجمعية نليب : تالسمما .
هذا كذا في نظام راعيه الشركة له راعيه على موداتها .
١٢٥٠ قش ١٢٤١ . (تجمعه ١) لها
تتعلق راعيه في النظام المماسي يكون قد حدث
مطابقا لراعيه المماسي راعيه في الميزانية
١٢٤١ راعيه .
٢. وفيما عدا الميزانية الاولى للشركة يجب ان يبين في خانة
خلقي ماسا في راعيه الميزانية البحتة المالية في ميزانية
العدة الماسية عليها راعيه في الميزانية التي اقرب ليرة .

الكس : الميزانية في صورة تقرير مالي : " قائمة المركز المالي في صورة تقرير مالي "

والاجزاء المذكورة في الميزانية راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية
مالي بما يحق للمشروع والمعدلين كذا في الميزانية راعيه في الميزانية
بعض المزايا جعلها فيما يلي :
١. بيان صافي حقوق الملكية كذا في الميزانية راعيه في الميزانية

٢. بيان للمزايا المماسية راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية
٣. تحويل عملية استخراج الذهب المالية لافراض التحليل المالي .
٤. بيان الاصول الحرة التي يمكن الاقتراض عليها .
٥. بيان للمزايا راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية

وتكرر فيما يلي كذا في الميزانية راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية
١٢٤١ راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية راعيه في الميزانية

● 中国书画函授大学肇庆分校

حقوق حملة الاسهم :

أهم رأس المال :

٢٠٠ ٠٠٠	١٢٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ١٠ ليرات محددة بالكامل
٦٠ ٠٠٠	الاحتياطي القانوني
٤٠ ٠٠٠	الارباح المحجوزة
٣٠٠ ٠٠٠	حقوق حملة الاسهم

وتحقق طريقة العرض الاهداف الاتية :

١. تحديد الطاقة الانتاجية للمشروع ، أي مصادر الخدمات المستقبلية .
٢. تحديد الحقوق المستحقة على اصول المشروع سواء أكادت تشمل حقوق اصحاب المشروع ام التزامات مستحقة للغير .
٣. تحديد العلاقة بين حقوق حملة الاسهم واصل المشروع : وفي ذلك استجابة الى حاجات المستثمرين .
٤. تحديد رأس المال العامل : وفي هذا استجابة الى حاجات الدائنين والمقرضين .

رابعاً : المبادئ التي تحكم قائمة المركز المالي :

لعمل من اهم المبادئ التي تدرج بصفة خاصة بقائمة المركز المالي (١) :

- أولاً : مبدأ التكلفة التاريخية .
- ثانياً : مبدأ القيمة التي يمكن ان تحقق .

أولاً : مبدأ التكلفة التاريخية : HISTORICAL COST

- سبق أن عالجت هذا المبدأ بالتفصيل في هذه المذكرات .
- ويكفي أن نذكرها هنا ان هذا المبدأ يحكم الاصول الخابئة ، إذ يجري العرف المحاسبي على اثبات الاصل بالتكلفة التاريخية .

(١) دكتور طمي نمر المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٢٤٩ وما بعدها .

وإذا كان الأصل الخائب قابلاً للاستهلاك فإنه ينبغي تعديل تكلفة الأصل باستبعاد الاستهلاك المستوى الذي يمثل النقص الذي طرأ عليه نتيجة عوامل الاستهلاك .

ويستند " مبدأ التكلفة التاريخية " على مبدأ الاستمرار ومبدأ الموضوعية ، التي سبقت الإشارة إليهما .

١. مبدأ الاستمرار :

حيث يبقى الأصل بتكلفته الأصلية على أساس الفرض استمرار المشروع واحتفاظه بالأصل الخائب طوال سنوات حياته الانتاجية اقله قيام المشروع .

٢. مبدأ الموضوعية :

فتكلفة الأصل تقاس على أساس موضوعي استناداً الى ما يدفعه المشروع او يلتزم بدفعه للمصنوع على الأصل الخائب .

ثانياً : مبدأ القيمة التي ينتظر ان تحقق مستقبلاً : Realizable Value

والأصول المتداولة هي الأصول التي تتحمل في أصول نقدية حاضرة أو في أصول يمكن تحويلها الى أصول نقدية في خلال الأجل القصير كالمخزون السليم والذمم .

١. بالنسبة للمخزون السليم :

والأصل ان يقوم المخزون السليم بالسعر الذي يمكن ان يحققه عند بيعه في تاريخ قائمة المركز المالي . الا ان الاخذ بهذا السراى قد يؤدى الى اضرار ربح نتيجة زيادة سعر السوق على التكلفة وهو ما يحمارض مع مبدأ ان الإيرادات لا تحقق الا بالبيع .

الفصل السادس

الأصول الشاذة

- المبحث الأول : أولاً : تعريف الأصول الشاذة .
- ثانياً : تحديد تكلفة الأصول الشاذة وفقاً لطريقة اقتنائها .
- المبحث الثاني : أولاً : تعريف الاستهلاك وطبيعته .
- ثانياً : الأسباب التي تدعو إلى احتساب الاستهلاك .
- ثالثاً : استهلاك بعض أنواع الأصول الشاذة .
- المبحث الثالث : أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك .
- ثانياً : الأثار المترتبة على حساب الاستهلاك وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد الربح .
- ثالثاً : مبدأ التكلفة الاستهلاكية .
- المبحث الرابع : شهرة المحل كنموذج للأصول الشاذة غير الملمومة :
- أولاً : الشهرة عند المعاسبين .
- ثانياً : تقدير قيمة الشهرة ونظرية الأرباح الزائدة .
- ثالثاً : استهلاك شهرة المحل .

الفصل السادس

الاصول الشاذة

المبحث الأول

الاصول الشاذة

تعريفها ، وتحديد تكلفتها وفقا لطريقة اقتنائها .

أولا : تعريف الاصول الشاذة :

الاصول الشاذة مهما كانت طبيعتها ، ومهما كان نوع العمل الذي تستخدم فيه ، تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على الايراد لا بقصد اعادة بيعها اثناء استمرار نشاط المنشأة .

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين باندنبرا وويلز الاصول الشاذة في توصياته الخاصة عن استهلاك الاصول الشاذة فذكر :

- " أن الاصول الشاذة مهما كانت طبيعتها ، ومهما كان نوع "
- " المنشأة التي تستخدم فيها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل "
- " في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على ايراد وليس "
- " بقصد بيعها اثناء النشاط العادي للمنشأة (١) . "

وعملية جرد الاصول الشاذة من حيث الكمية تكون سهلة ميسورة بالذمبة لبعض الاصول الشاذة كالاراضي والمباني والالات الكبيرة والسيارات حيث يكون من السهل تحديد عددها واشبات ذلك في سجلات خاصة . ولكن المشكلة التي تعترضنا عند جرد الاصول الشاذة هو موضوع تحديد قيمتها .

(١) The Institute of Chartered Accountant in England and Wales " Recommendation on Accounting Principles, IX Depreciation of Fixed Assets ", (London : Gee & Co. (Publishers) Limited, 1951).

والمخشاة عندما تقوم بتقدير قيمة اصولها الشابتة - كالمباني والآلات والمعدات - في نهاية السنة الاولى لشرائها ، نجد ان قيمتها اصبحت اقل مما كانت عليه في اول السنة ويكون ذلك عادة نتيجة الاحتمال او اي سبب من الاسباب الاخرى للاستهلاك . ويستمر النقص التدريجي في قيمة تلك الاصول الشابتة سنة بعد اخرى حتى تصبح غير صالحة للاستخدام مما يخطر المخشاة الساس احلال اصول جديدة محل الاصول الشابتة القديمة . وهذا النقص الذي يطرأ على قيمة الاصل يسمى الاستهلاك .

ثانيا : تحديد تكلفة الاصول الشابتة وفقا لطريقة اقتنائها :

ندخل فيما يلي تحديد تكلفة الاصول الشابتة في كل حالة من الحالات الاتية وفقا لطريقة اقتنائها . (١)

١ . تحديد تكلفة الاصل الشابت عند شراؤه من الغير :

يحمل حساب الاصول الشابتة بجميع التكاليف الرأسمالية الخاصة لشرائها وانشائها بكافة انواعها ، وكذا الرسوم الجمركية والتكاليف الخاصة بتجميعها وتركيبها .

٢ . تحديد تكلفة الاصول الشابتة عند قيام الوحدة الاقتصادية بإنشائها :

تعمل الاصول الشابتة التي يتم تصديعها في داخل المشروع بالتكاليف المباشرة بعناصرها المختلفة أي :

- المواد المباشرة .
- الاجور المباشرة .
- المصروفات الصناعية المباشرة .

١ . دكتور فاروق عبد العال : " تحليل قواعد المعاسبة المتعارف عليها "

وهي المصروفات المتغيرة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بتكلفة الاصل الثابت . اما بالنسبة للاعباء الدورية للمشروع فلا يجوز تحويل جزء منها وتحميله على تكلفة الاصل الثابت ، ذلك لان الاعباء الدورية هي اعباء عامة تحمل على ايراد الفترة للسنة المالية للمشروع دون ان تكون لها اى علاقة باداءه وتكوين الاصل .

والقول بغير ذلك يؤدى الى نتيجتين :

أ. زيادة ارباح الفترة التي تم في خلالها تصديق الاصل الثابت دون وجه حق .

به تحميل الفترات الدورية القادمة بجزء من الاعباء الدورية للفترة الحالية نتيجة رسلة جزء من الاعباء الدورية للسنة التي تم في خلالها تصديق الاصل عدد استهلاكه خلال سنوات حياته الانحائية .

٣. تحديد تكلفة الاصول الثابتة ، عدد شرائها بالتقسيط او بالاجل:

عندما يقوم المشروع بشراء اصول ثابتة بالتقسيط او بالاجل ويتحمل في مقابل ذلك بفوائد مدينة فأن هذه الفوائد تعامل على النحو الاسي :

أ. في خلال فترة تكوين الاصل الثابت حتى يتم استخدامه في الانتاج :
عند شراء الاصل الثابت على الحساب فأن فوائد التمويل، وفروق العملة ومصروفات الائتمان الاخرى تعتبر مصروفات ايرادية مؤجلة وتقيد بحساب " نفقات ايرادية مؤجلة " ولا تعتبر جزءا من تكلفة الاصل الثابت .

ب . في خلال الفترة التي تبدأ باستخدام الاصل الثابت في الانتاج :

يحمل الربح بفوائد التمويل وفروق العملية والمصروفات الاخرى للائتمان باعتبارها مدفقات ايرادية ، وتحتمل كل فترة مالية بصيبتها منها . وقد أيد هذا الرأي النظام المحاسبي الموحد في مصر حيث ذكرت تحت عنوان " التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة " على ما يأتي :

" قد تقوم الوحدة بشراء اصول ثابتة بالتقسيط عن طريق قروض طويلة الاجل مخصصة لهذا الغرض ، ويطلق على التكاليف الإضافية التي تتحملها الوحدة في مثل هذه الحالات اصطلاح " التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة ، وهي تتمثل " في الفوائد وفروق العملة ومصروفات فترة الائتمان وتعتبر " هذه التكاليف " مدفقات ايرادية مؤجلة " الى أن تبدأ الاصول الثابتة في الانتاج ، وبعدما يوقف تحميل هذه التكاليف المباشرة على حساب المدفقات الايرادية المؤجلة وتعتبر " مدفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية . "

يتضح مما سبق أن الفوائد وفروق العملة ومصروفات فترة الائتمان التي تتحملها الوحدة نتيجة شراء بعض اصولها الثابتة بالتقسيط أو عن طريق قروض طويلة الاجل لا تعتبر جزءاً من تكلفة الاصل الثابت ، أي انها لا تدخل ضمن مصروفات الاقتناء وانما تدخل ضمن المدفقات الايرادية المؤجلة الى ان تبدأ الاصول الثابتة في الانتاج وبعدما تعتبر " فوائد القروض " مصروفات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

والهدف من فصل التكاليف المباشرة لتمويل الاصول الثابتة عن ضمن شرائها هو امكان قياس عبء التمويل من جهة ، واجراء الدراسات الاقتصادية المقارنة من جهة أخرى . (١)

(١) ايضا تحت المستوى الاشرافي الصادرة عن اللجنة الاساسية للتدريب / الجهاز المركزي للمعاسبات .

المبحث الثاني

الاستهلاك

تعريفه ، عوامله ، اسبابه ، استهلاك بعض انواع الاصول الثابتة .

أولا : تعريف الاستهلاك وطبيعته : Depreciation :

يمكن تعريف الاستهلاك بأنه هو التآكل التدريجي الذي يطـرأ على الاصول الثابتة بسبب استخدامها في الانتاج ، او انقضاء الزمن او القدم .

ولما كانت الحسابات الحقيقية تعتبر سجلا لما تملكه المنشأة من الاصول حيث تعتبر مذبذبة بثمن تكلفة شرائها زائدا المصروفات اللازمة لجعلها صالحة للعمل والانتاج .

لهذا يجب أن يدرج الاستهلاك ضمن تكاليف الانتاج حتى تحصل المنشأة في نهاية العام على صافي الارباح الحقيقية . ذلك لان ما فقده الاصل الثابت عند الاستعمال انما هو غرض من العناصر الضرورية للانتاج .

كما يجب استبعاد الاستهلاك من قيمة الاصول حتى تظهر الميزانية القيمة الحقيقية للاصول الثابتة في آخر العام .

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين بائجلترا وويلز الاستهلاك فذكر أنه :

- " هو ذلك الجزء من تكلفة الاصل الثابت بالدسية لمالكه الذي
- " لا يمكن استرداده عندما يقضى الاصل ويستغنى عن خدماته
- " والمخصص الذي يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية هو
- " جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الانتاجية للاصل
- " ولا يخوف على قيمة الربح المعق . "

وقد تناولت لجنة الاجراءات المحاسبية الشائعة للمحاسبين
الامريكي للمحاسبين الاستهلاك وأكدت احتسابه على
اساس التكلفة التاريخية اذ ذكرت :

- " أن محاسبة الاستهلاك هي طريقة محاسبية تهدف الى توزيع "
- " تكلفة الاصول الرأسمالية الملموسة او قيمتها "
- " الاساسية ناقصا قيمة الخردة (في حالة وجودها) "
- " على الحياة الانتاجية المقدرة للوحدة التي تكون "
- " عبارة عن مجموعة من الاصول بطريقة منتظمة معقولة "
- " فهي اذن عملية تخصيص وليست عملية تقويم . وفي "
- " ظل هذه الطريقة فإن عبء استهلاك الصدة هو "
- " ذلك الجزء الذي يخصر لها من مجموع العبء الكلي (١) . "

(1) Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants,
Accounting Research Bulletin No. 22.

ثانيا : الاسباب التي تدعو الى احتساب الاستهلاك :

ونلخص فيما يلي اهم الاسباب التي تدعو الى ضرورة احتساب الاستهلاك :

١ : اظهار الارباح وعناصر تكاليف الانتاج على حقيقتها :

قلنا انه يمكن اعتبار الاستهلاك بمثابة دفقة فعلية تمثل احد عناصر تكاليف الانتاج نتيجة استعمال الاصل للمحول على الربح . ولهذا يجب ان يتمثل هذا الربح بمقدار الدفقة التي تتحقق نتيجة استهلاك الاصل اثناء حياته الانتاجية عند تحديد صافي الربح وتحديد تكلفة الانتاج تعديدا سليما .

٢ : اظهار الاصول الشابتة بقيمتها الحقيقية في الميزانية :

فاحتساب الاستهلاك يؤدي الى اثبات النقص الذي طرأ على قيمة الاصول الشابتة في نهاية المدة المالية ، مما يؤدي الى جعل الميزانية تتضمن القيمة الحقيقية للاصول الشابتة التي تملكها المنشأة .

٣ : المحافظة على رأس المال سليما :

فقد ذكرنا ان الاصل الشابت يصبح في نهاية حياته الانتاجية غير صالح للعمل والانتاج وتحقيق الربح . ولهذا فإنه ينبغي على المنشأة ان تعجز مسبقا ارباحها السنوية جزءا لمقابلة قيمة هذا النقص حتى يمكن ان تدخر من المسال ما تستخدمه في شراء اصول شابتة جديدة محل الاصول الشابتة القديمة ، وحتى يمكن المحافظة على رأس مال المنشأة سليما .

ثالثاً : استهلاك بعض انواع الاصول الشابتة :

نستعرض فيما يلي استهلاك بعض الاصول الشابتة :

١ : الاراضي :

اما ان تكون الاراضي ارضاً حرة ، واما ان تكون محكرة لمدة معينة بحيث تعود في نهايتها الى صاحبها .

والاصل ان الاراضي الحرة غير قابلة للاستهلاك . فهي اذا كانت ارضاً فضاء فإن قيمتها لا تقل عادة بسبب عدم استخدامها ، او انقضاء الزمن . بل لعل هذه الارض الفضاء تزيد قيمتها نتيجة لحسن طرق المواصلات ، او امتداد مناطق البناء اليها بسبب تزايد عدد السكان .

اما اراضي البناء التي تقام عليها المباني فقيمتها لا تقل ايضاً لسبب من اسباب الاستهلاك . فلا هي تنقص بسبب الاستخدام ، او بسبب انقضاء الزمن او بسبب احتمال ظهور اختراعات حديثة .

اما الاراضي الزراعية فإن ما تفقده خصوبتها بسبب استخدامها فهي الزراعة يعوضه ما يستخدم فيها من الاسمدة والمخصبات ، وما يدخل عليها من وسائل تحسين طرق الري والصرف والمواصلات .

لهذا كله جرت العادة على عدم استهلاك الاراضي . فاذا رأيت المنشأة استهلاك اراضيها فأنما تقصد بذلك تكوين احتياطات سرية .

اما اذا كانت الاراضي ارضاً محكرة ففي هذه الحالة يجب استهلاكها ويكون الاستهلاك عندئذ قائماً على اساس النقص الذي يطرأ على قيمة الارض بسبب انقضاء الزمن وهي مدة المحكر التي تحول في نهايتها هذه الارضي الى صاحبها على انه في هذه الحالة يجب ان يراعى عند تحديد الاستهلاك عدد السنوات المقسرة للمحكر .

٢ : المباني :

والمباني اما ان تكون ملكا هـا واما ان تكون معكـرة .

فاذا كانت المباني ملكا هـا فانهـا في هذه الحالة تستهلك على اساس المدة التي تظل فيها صالحة للاستعمال ، وتختلف هذه المدة تبعا لطريقة استخدام هذه المباني . فـإذا كانت تستخدم في اغراض عادية ، فانهـا في هذه الحالة تستهلك بنسبة عادية . وقد جرت العادة على تقدير هذه المدة بخمسين سنة . على انه يجوز زيادة هذه النسبة متى اقتضت ذلك ظروف هذه المباني . فمما لا شك فيه ان نسبة استهلاك المباني بالمصانع التي تعمل فيها الآلات الثقيلة تزيد على نسبة استهلاك المباني التي تستخدم في اقامة المنازل الخاصة في المناطق الهادئة .

اما اذا كانت المباني قد اقامتها المنشأة على ارض معكـرة ، فإن الاتفاق مع المالك يقضي عادة في هذه الحالة على ايلولة الارض وما عليها من مبان الى صاحب الارض بعد انتهاء فترة معينة من الزمن . وفي هذه الحالة يجب استهلاك هذه المباني على اساس هذه المدة لانها تصبح في نهايتها عديمة الدفع والقيمة بالنسبة للمنشأة التي اقامتها .

اما اذا كان الاتفاق مع المالك يقتضي ان يتسلم مالك الارض كـمـا كانت دون ما اقيم عليها من المباني فإنه يجب على صاحب المباني ان يخـصـم ضمن بيعه الانقاص من تكلفة المباني واستهلاك الفرق بين القيمتين .

وقد يقضي الاتفاق بأن يدفع مالك الارض الى المنشأة التي اقامت المباني تعويضا معيناً عند ايلولة المباني الى صاحب الارض في نهاية الفترة المتفق عليها . وفي هذه الاحوال يجب على المنشأة التي اقامت هذه المباني ان تحسب قيمة التعويض المتفق عليه الذي ستحصل عليه من قيمة المباني وان تستهلك الفرق بين القيمتين خلال مدة انكـر .

٣ : حق الاختراع :

يعتبر حق الاختراع من الاصول الشابتة غير الملمومة شأنه فسي ذلك شأن شهرة المصل . وتمثل قيمة حق الاختراع اما في الثمن الذي دفع عند شراؤه ، او المصروفات التي اذفقت حتى امكن الحصول عليه .

ولما كان حق الاختراع من الحقوق التي يحميها القانون لفترة معينة من الزمن يصبح في نهايتها حقاً مشاعاً بين الناس ، لهذا يجب على المنشأة ان تعمل على استهلاك حق الاختراع بحيث تستبعد قيمته من الدفائر اثناء المدة المحددة لهمايته . وتبلغ هذه المدة خمسة عشر عاماً في الولايات المتحدة وخمسين عاماً في انجلترا .

على ان قيمة الاختراع قد تنحضي وتنتهي قبل الموعد المحدد له ، وذلك بسبب ظهور اختراعات جديدة تجعل الاختراع القديم فضيل القيمة او عديم الدفع . وفي هذه الحالة تنقص قيمة الاختراع قبل نهاية الفترة التي يحددها القانون . وعندئذ يجب ان يستهلك حق الاختراع اثناء المدة التي في خلالها فقط اذتفعت المنشأة به .

اما اذا امكن المحافظة على قيمة حق الاختراع فترة جديدة من الزمن بعد انتهاء المدة المقررة له ، واستمرت المنشأة تعمل على ارباح ناتجة من حق الاختراع الذي استهلك بالدفائر مما يؤدي الى زيادة معدل ارباح المنشأة بسبب عدم خصم قسط الاستهلاك ، فإنه يصبح لدى المنشأة شهرة محل بمقدار القيمة العالية للارباح الزائدة المستقبلية التي ستحققها المنشأة بسبب اذتفاعها بحق الاختراع بعد استهلاكه .

٤ . الاصول المتناقصة :

والاصول المتناقصة لها طبيعة خاصة ان تنحاضر قيمتها تدريجياً تبعاً لاستخراج المعادن والبترول والاهجار التي تكون في باطنها حتى تنفذ ، أو تنحاضر الى الحد الذي يجعل استغلالها امراً غير اقتصادي . ويشبه البعض

احتياطي البترول في داخل البشر والذهب في داخل المنجم بمفزون طعمسي من المواد الاولية اللازمة للانتاج ، وهم يعبرون عن تكاليف البترول او المنجم بدفقتة التي يذبني توزيعها على عدد الوحدات المباعسة من المادة المستخرجة من البشر او المنجم ، وذلك لتحديد تكلفة الوحدات المستخرجة ، وبذا يمكن مقابلة الدفقة بالايراد الخارج من البيع .

ولهذا يذبني البحث عن اساس علمي موضوعي لتحديد معدلات الدفقاذ اى استهلاك الشروة المستنفذة ، كأداة لازمة لمقابلة الدفقة بالايراد على اساس سليم بالنسبة لكل فترة زمنية معينة .

وتبلغ نفقات مصروفات البحث والتدقيق احيانا هذا كبيرا حتى يتم اكتشاف البشر او المنجم وحتى يثبت سلامة استغلاله اقتصاديا .

وتعتبر كل هذه الدفقات جزءا من تكلفة الامل المتناقص التي تمثل الدفقة الرأسمالية التي يذبني ان تخصص على الايراد السنوي لمقابلتها عند تحديد صافي الدخل .

واذا انتهت عمليات البحث والتدقيق والدراسات الى عدم اكتشاف بشر او منجم ، او اذا ثبت عدم جدوى هذه الدفقات فإنه يذبني اعتبارها خسارة يتحمل بها المشروع .

٥٠ مصاريف التأسيس :

وهي المصروفات التي لها علاقة بتكوين الشركة من الناحية القادونية ، والمصروفات التي تنفق في الفترة السابقة على بدء مباشرة المنشأة لدشاطها .

و يدخل ضمن مصروفات التأسيس المصروفات الآتية :

- أ . اتعاب ومكافآت دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع .
- ب . اتعاب المعاماة عن عمل العقد الابتدائي والقدّاون الاساسي للشركة واجراءات التسجيل والنشر .
- ج . مرتبات الموظفين واجور العمال وقيمة المطبوعات والمصروفات العمومية الأخرى التي اذفقت قبل ان يكون للمنشأة وجود قانوني .
- د . اتعاب مراجع الحسابات خلال فترة التأسيس .
- هـ . مصروفات الحملة الاعلانية التي تقوم بها المنشأة للدعاية لمنشأتها قبل ظهورها بالسوق .
- و . اتعاب الخبراء المحاسبين والخبراء الممثلين في حالة مراجعة حسابات منشأة قديمة وتقويم اصولها عند الرغبة في شرائها بواسطة منشأة جديدة .

وتختلف مصروفات التأسيس من منشأة الى أخرى وفقا لطبيعة العمل في كل منها .

والاصل ان مصروفات التأسيس هذه لا تمثل في اغلب الاحيان اطلاقا حقيقيا يمكن بيعه ، بل تمثل مصروفات قد تدرى المنشأة بدلا من تحميلها لحساب الارباح والخسائر مرة واحدة في السنة المالية الاولى مما يشغل كاهلها ، أن تستهلك هذه المصروفات على عدد معقول من السنوات تتحمل كل منها نصيبها .

ومن ذرى انه ينبغي معرفة تفاصيل مصروفات التأسيس لتحديد طبيعتها كل منها عدد النظّر في طريقة استهلاكها .

فإذا كانت تمثل مصروفات اعلانية عادية فأنه ينبغي استهلاكها في اول مدة من السنوات المالية للمنشأة . اما اذا كانت هذه المصروفات تمثل تكاليف حملة اعلانية قامت بها المنشأة وتحتفّع بها خلال عدد معين من السنوات فأنه ينبغي توزيع هذه المصروفات بما يعادل عدد هذه السنوات .

٦. مصاريف وخصم اصدار السندات :

وتعتبر مصاريف اصدار السندات دفقة من الدفقات التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على الموارد المالية اللازمة لها عن طريق اصدار السندات التي تستفيد منها الشركة خلال عدد معين من السنوات تبعاً لمدة القرض.

واذاً بمبدأ مقابلة الدفقات بالايرادات فإنه ينبغي اهـلاك مصاريف اصدار السندات خلال سنوات القرض.

وما يقال عن مصروفات اصدار السندات يقال عن خصم اصدار السندات عندما تصدر احدى شركات المساهمة سندات بقيمة تقل عن قيمتها الاسمية فإن الفرق بين القيمتين يسمى خصم الاصدار.

وقد تصدر احدى الشركات سندات بقيمتها الاسمية وتخص على ردها بما يزيد على هذه القيمة . وتسمى هذه الزيادة علاوة السرد أو السداد وتقابل نفس المعاملة اي توزع على عدد سنوات الاستفادة من القرض.

ولعل الحكمة في ذلك ترجع الى ان خصم الاصدار او علاوة رد السندات انما هما وسيلة لتخفيض سعر الفائدة الذي تحدده الشركة لعملية سنداتهما.

ولا بد من البحث عن طريقة لسلامة قياس توزيع الدفقة على السنوات التي استفادت خلالها الشركة من تلك السندات.

ولهذا يتم التوزيع على اقساط متساوية اذا كانت السندات محددة قيمتها دفقة واحدة في نهاية مدة القرض.

وتوزع سنوياً بدسب متناسب مع مدى ارتفاع كل سنة من قيمة هذه السندات متى كان استهلاكها يتم عن طريق السحب السنوي خلال سنوات القرض.

المبحث الثالث

التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك .

اولا : التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك :

وقد تطورت فكرة المعاسين عن الاستهلاك تطورا كبيرا . فقد كان المقصود بالاستهلاك في اول الامر انه المبلغ الذى يوضع جانبا لاستبدال الاصول مستقبلا . غير ان هذا المعنى اصبح موضع انتقاد المعاسين ، فهم يرون أن الاستهلاك يتم فعلا سواء وضعت المنشأة جانبا ام لا مساوية لمعنى الاستهلاك ام لا ، وسواء قامت المنشأة باستبدال الاصل في المستقبل ام لا .

وكان هناك خلاف في رأى حول ما اذا كان الاستهلاك يمثل التدهور في قيمة الاصل ، او هو مجرد توزيع للتكاليف التي تتحمل بها الايرادات التي خرجت على هذه التكاليف ، ويقوم الرأى الاول على تقويم الاصول في نهاية كل فترة معينة من الزمن . اما الرأى الثاني فلا يهتم بالقيم المختلفة للاصول الشابتة القابلة للاستهلاك في نهاية كل فترة معينة خلال الفترة الادجائية للاصل .

ويركز اصحاب الرأى الاول اهتمامهم بصفة اطلاقية على الميزانية .

اما اصحاب الرأى الاول فهم يركزون اهتمامهم على حساب الاربعاء والخسائر . وقد انتهى هذا الخلاف الى انتصار الرأى الثاني على الرأى الاول .

وقد ايدت الرأى الاول جمعية المعاسين القانونيين بادخلت راولز وويلز ، فذكرت في توصياتها ان الاصول الشابتة ايا كانت طبيعتها او نوع المؤسسة التي تستخدمها تتميز بخاصية رئيسية ، وهي انه يتم الاحتفاظ بها بقصد تحقيق الايراد وليس بقصد اعادة بيعها خلال مباشرة المشروع لنشاطه العادى . اما المبلغ الذى تظهر به في الميزانية العمومية فلا يرتبط بالقيمة التي يمكن تحقيقها منها ، بل لا يرتبط بقيمتها الاستبدالية ولكنه يقوم في العادة على اساس التحميل التاريخي لتكلفتها ناقصا المبالغ المحتسبة في صورة استهلاك او توزيع للتكلفة او ما استنفذ منها .

وقد استقر الرأي ايضاً على تحميل تكاليف الاندماج بجزء من قيمة هذه الاصول يمثل ذلك الجزء من تكلفة الاصل الثابت الذي لا يمكن استرداده عند الاستغناء عنه في نهاية حياته الاندماجية ، وأن الاستهلاك الذي يعمل مقابل هذه الفسادة الرأسمالية جزء لا يتجزأ من تكلفة ادارة المشروع خلال الحياة الاندماجية للاصل ، وهو لا يتوقف على مقدار الارباح المعققة .

وتقوم هذه الفكرة على ان القيد من الاستهلاك هو المحافظة على رأس المال النقدي الذي كان مستحقاً في شراء الاصل اول الامر .

وقد تضمنت بعض التشريعات الضريبية وتعليماتها التفسيرية مبدءاً احتساب عبء الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية ، ولهذا نجد ان تعليمات ضريبة الدخل في الولايات المتحدة تنفي بآلاً يزيد مجموع الاستهلاك خلال الحياة الاندماجية للاصل على تكلفته الاصلية وكذلك الحال في بريطانيا وفي مصر وفي لبنان .

على ان مفهوم الاستهلاك قد تطور تطوراً كبيراً متأثراً بتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية ، ودمج المشروعات ، والتقدم العلمي ، وتغير محتويات الاسعار في فترات الازمات الاقتصادية والاندماش الاقتصادي بحيث يتم تقسيمها الى المراحل الاتية (١) :

- الفترة الاولى : الفترة السابقة عن القرن العشرين وتتميز بالثبات النسبي للاسعار وضآلة حجم الاصول الشائعة .
- الفترة الثانية : من ١٩٠٠ الى ١٩٣٠ وتتميز بالثبات النسبي للاسعار وظهور شركات المساهمة .
- الفترة الثالثة : من ١٩٢٠ الى ١٩٣٠ وتتميز بارتفاع مستوى الاسعار والاجاء نحو العدول عن مبدء التكلفة التاريخية .
- الفترة الرابعة : من ١٩٣٠ الى ١٩٤٠ وتتميز بوقوع ازمة اقتصادية وانخفاض مستوى الاسعار .
- الفترة الخامسة : من ١٩٤٠ حتى الان استمرار ارتفاع مستوى الاسعار والاجاء نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاحتياطية .

(١) دكتور طه نمر " نظرية المحاسبة المالية " طعة ١٦٤ وما بعدها .

البيان	الفترة السابقة على عام ١٩٠٠	من ١٩٠٠ إلى ١٩٢٠
	وكان من نتيجة ذلك عدم الاهتمام بالتمييز بين التكاليف والنفقات وعدم الاهتمام بالتمييز بين قائمة المركز المالي وقائمة الربح.	
ثانياً : مفهوم الاستهلاك		
١. تعريف الاستهلاك	الاستهلاك يمثل النقص في قيمة الأصل الثابت بسبب الاستعمال فقط دون القدم او انقضاء الزمن بسبب عدم ظهور اختراعات وتطور الآلات .	الاستهلاك يمثل النقص في قيمة الأصل نتيجة الاستعمال وانقضاء الزمن او القدم بسبب ظهور الاختراعات الحديثة وتطور الآلات .
٢. الاستهلاك خسارة ام توزيع لتكلفة الأصل على عدد سنوات الانتاجية .	الاستهلاك خسارة نتيجة الاستعمال	الاستهلاك هو توزيع لتكلفة الأصل على عدد سنوات حياته الانتاجية
٣. التمييز بين الاستهلاك ومصروفات الصيانة	خلط بين الاستهلاك ومصروفات الصيانة بمعنى انه يمكن الاكتفاء بالصيانة طالما انها تؤدي الى المحافظة على الأصل الثابت .	التمييز بين الاستهلاك ومصروفات الصيانة التي تستهدف المحافظة على الأصل دون ان تحمل محل الاستهلاك .
٤. طريقة احتساب عبء الاستهلاك .	احتساب الاستهلاك بااتباع طريقة اعادة التقدير	احتساب الاستهلاك بااتباع طريقة القسط الثابت او ما يؤدي الى توزيع تكلفة الأصل على سنوات حياته الانتاجية .

البيان	الفترة السابقة على عام ١٩٠٠ من	١٩٠٠
الى	١٩٣٠	
٥. الغرض من احتساب الاستهلاك .	الغرض من احتساب الاستهلاك هو القدرة على استبدال الأصل الشابت في نهاية حياته الانتاجية والمحافظة على رأس المال سليما .	الغرض من الاستهلاك هو المحافظة على رأس المال سليما نتيجة الاهتمام بوجهة نظر المستثمرين وبالمركز المالي نتيجة لذلك .
٢. هو تدبير الاموال اللازمة لاحتلال اصل جديد محل اصل قديم في نهاية حياته الانتاجية للاصل الشابت، وذلك نتيجة الاهتمام بوجهة نظر الادارة ومن هنا ظهرت فكرة احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية .		
٦. مدى اهمية احتساب الاستهلاك باعتباره عذراً من عناصر التكاليف قبل تحديد صافي الربح القابلة للتوزيع .	ليس عيباً واجب الخصم اذ يمكن الاكتفاء باحتساب مصروفات الصيانة .	الاستهلاك عذر من عناصر تكاليف الانتاج واجب الخصم قبل تحديد صافي الربح والارباح القابلة للتوزيع .

وقد رست مفاهيم الاستهلاك في السنوات التالية من سنة ١٩٣٠ حتى الان، ولم يطرأ خلالها اية تغيير سوى :

اولا : زيادة العناية بقائمة الربح بسبب زيادة الاهتمام بالقدرة على تحقيق الربح واعتبارها اداة للحكم على مدى نجاح المشروع وقدرته على الوفاء بالتزاماته .

ثانيا : الاتجاه نحو احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية في فترات ارتفاع الاسعار او الاتجاه نحو احتسابها على اساس التكلفة التاريخية في فترات انخفاض الاسعار كما يظهر من الجدول الاتي :

- | | | |
|----|---------------------------------|---|
| ١. | الفترة من سنة ١٩٣٠ الى سنة ١٩٣٥ | ارتفاع المستوى العام للأسعار
وتأكيد الاتجاه نحو احتساب
الاستهلاك على اساس التكلفة
الاستبدالية . |
| ٢. | الفترة من سنة ١٩٣٥ الى ١٩٤٥ | فترة الازمة الاقتصادية وتدهور
المستوى العام للأسعار . وقد ادت
الى العودة لمبدأ احتساب الاستهلاك
على اساس التكلفة التاريخية . |
| ٣. | الفترة من سنة ١٩٤٥ حتى الان | اتجاه المستوى العام للأسعار
نحو الارتفاع المستمر . مما
ادى الى تحول الاتجاه بشيء من
الاصرار نحو احتساب الاستهلاك
على اساس التكلفة الاستبدالية . |

شاذها : الاشار المترتبة على احتساب الاستهلاك وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد الربح .

يؤدي احتساب الاستهلاك على اساس مبدأ " التكلفة التاريخية " فسي
خلال فترات ارتفاع الاسعار الى الدخايج الاتية :

١ . اظهار ارباح صورية نتيجة التعبير عن عب الاستهلاك بما يقل
كثيرا عن قيمته الحقيقية .

٢ . سداد ضرائب على ارباح صورية لم تتحقق بعد .

٣ . توزيع ارباح صورية من ارباح لم تتحقق فعلا ، وانما تؤخذ
من رأس المال وهو الضمان العام للدائنين .

٤ . عجز المشروع عن القيام باحلال اصول شاذة جديدة محل الاصول
الشاذة القديمة في نهاية حياتها الانتاجية .

٥ . دقم الطاقة الانتاجية للمشروع نتيجة لذلك .

مثال :

ونذكر فيما يلي مثالا افتراضيا لبيان الفرق بين صافي الربح لاهدى
المندشآت عن سنة ١٩٧٧ عند احتساب استهلاك الاصول القابلة للاستهلاك على اساس
التكلفة التاريخية ، وعند احتساب الاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية
السائدة في نهاية سنة ١٩٧٧ مع افتراض ان عب الاستهلاك يمثل استهلاك اصول
اشترت في سنة ١٩٦٧ واصبحت قيمتها الاستبدالية ثلاث امثال ما كانت عليه ،
وعلى اساس ان سعر ضريبة الارباح التجارية والصناعية هو ٤٠٪ ، وان
سددت فعلا على اساس صافي الربح محسوبا على اساس احتساب الاستهلاك وفقا لمبدأ
التكلفة التاريخية .

قائمة الربح عن المدة المنتهية في ١٩٧٧/١٢/٣١

عدد احتساب الاستهلاك

على أساس التكلفة الاستيدالية	على أساس التكلفة التاريخية
١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
<u>٦٩٠ ٠٠٠</u>	<u>٦٩٠ ٠٠٠</u>
<u>٨١٠ ٠٠٠</u>	<u>٨١٠ ٠٠٠</u>
٤٢٠ ٠٠٠	٤٢٠ ٠٠٠
١٢٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
<u>٢٤٠ ٠٠٠</u>	<u>٨٠ ٠٠٠</u>
<u>٧٨٠ ٠٠٠</u>	<u>٦٢٠ ٠٠٠</u>
٣٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
<u>٧٦ ٠٠٠</u>	<u>٧٦ ٠٠٠</u>
(٤٦ ٠٠٠)	١١٤ ٠٠٠
<u>٨٥ ٥٠٠</u>	<u>٨٥ ٥٠٠</u>
(١٣١ ٥٠٠)	<u>٢٨ ٥٠٠</u>

المبيعات
تكلفة المبيعات

مجموع الربح

المصروفات :

خدمات الموظفين
مصروفات أخرى
الاستهلاك

صافي الربح
ضريبة الأرباح التجارية
التي سددت فعلاً .

الأرباح الموزعة

الأرباح المجموكة

وعند مقارنة قائمة الربح عدد احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة

التاريخية وقائمة الربح عدد احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة الاستيدالية تبدو النتائج الآتية واضحة .

على أساس التكلفة الاستيدالية	على أساس التكلفة التاريخية
٢٤٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
٣٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
(١٣١ ٥٠٠)	٢٨ ٥٠٠

الاستهلاك

صافي الربح

الأرباح المجموكة

ثالثا : مبدأ التكلفة الاستبدالية :

وقد خرب على الاثار الخطيرة المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية ظهور مبدأ التكلفة الاستبدالية .

ويقوم هذه المبدأ على اساس ان التكاليف والايادات يجب ان تقاس بمعيار واحد . ويجب لتحديد الربح الناتج من العمليات الرجوع الى التكلفة الحالية التي تدخل في الانتاج عند قياسها على الاساس الحالي . ويجب ان يراعى ذلك عند تحديد عبء الاستهلاك ، ويجب ان يحتمل انتاج السنة بالزيادة في القيمة الاستبدالية للاصول الشابتة ، بحيث تظهر هذه الزيادة ضمن تكاليف الانتاج .

اهم نواحي النقد التي وجهت الى نظرية التكلفة الاستبدالية :

١ : انها لا تؤدي الى تكوين مخصص للاستهلاك يكون كافيا لاستبدال الاصول الشابتة في نهاية حياتها الانتاجية عند استمرار ارتفاع مستوى الاسعار كما ان تدوير قيمة الاموال النقدية التي تقابل مخصص الاستهلاك يؤدي الى تحقيق خسارة جديدة عند ارتفاع مستوى الاسعار مما يؤدي الى عجز جديد ، ومن ثم لا يمكن المحافظة على رأس المال سليما .

ويضيف البعض الى ذلك ان الاصول الشابتة لا تستبدل في العادة باصول من نفس النوع .

٢ : اعادة تقويم الاصول في خلال فترات ارتفاع الاسعار تفتح الطريق لتوزيع ارباح رأسمالية غير محققة .

٣ : استخدام مبدأ " التكلفة الاستبدالية " يضع قيودا في طريق المحاسب تجعله لا يكون حرا في اداء وظيفته وترسم حدودا لحسابات المنشأة تحد من حرية عمل المديرين في وضع سياستها المالية .

٤ : تأخذ قوانين الضرائب بمبدأ التكلفة التاريخية . ولا تسمح باحتساب الاستهلاك على اساس مبدأ التكلفة الاستبدالية . ويخرب على اتباع هذه النظرية الاخيرة ان تقوم المنشأة بمسك مجموعتين مستقلتين ———— الدفاتر: تتضمن ادهما السياسة المالية الخاصة ، بينما تتضمن الاخرى ما يمتش مع اسس تحديد الربح الضريبي .

٥ : يتضمن مبدأ التكلفة الاستبدالية معاملة متميزة للمنشآت على غيرها من الممولين فيما يتعلق بالضرائب المستحقة عليها، كما يؤدي إلى خفض حصة الضريبة .

المبحث الرابع

شهرة المعمل

كندومج للاصول الشابتة غير الملمومة

نتناول فيما يلي شهرة المعمل من حيث تعريفها ، وطريقة تقديمها واستهلاكها كندومج للاصول الشابتة غير الملمومة ، نظرا لما لها من طبيعة خاصة وما تحسره من مشكلات خاصة في التطبيق العملي (١) .

اصبح لشهرة المعمل اهمية كبيرة في الحياة التجارية والصناعية ، وازدادت هذه الاهمية بسبب المشاكل التي اثارتها التشريعات الضريبية الحديثة .

فما هي شهرة المعمل ؟ وكيف تقوم ؟ وهل يجوز استهلاكها ؟

أولا : الشهرة عدد المعاسيين :

وبقي عبء تقويم شهرة المعمل والتعبير عنها بالمعايير النقدية واقعا على عاتق المعاسيين في المناسبات المختلفة التي نراها في الحياة التجارية والمالية الحديثة عند الخصفية او الاندماج او الحل او تقويم عناصر الشركة .

وعليهم في هذه الحالات المختلفة ان يعالجوا موضوع تقويم الشهرة على اساس الحقائق والبيانات الخاصة بكل مدشة .

وقد عرف P.D. LEAKE الشهرة بانها القيمة العالية للارباح الزاشدة المتوقعة في المستقبل .

" The present value of expected future super profits"

وذكر L.R. Dicksee في تعريف الشهرة " عندما يدفع فرد ما ثمننا للشهرة فهو انما يدفع ثمننا لشيء يجعله قادرا على كسب مال لا يمكنه الحصول عليه بواسطة وسائله الخاصة " .

" When a man pays for Goodwill, he pays for something that places him in the position of being able to earn more money than he would not be able to earn by his own unaided exertions ..."

١. مراجع هذا البحث : 1.Kaner , H : " A NEW THEORY OF GOODWILL "

2.Leake, P.D : "COMMERCIAL GOODWILL"

ويصف A.E. Cutfourth شهرة العمل بأنها القيمة الرأسمالية للقيمة الحقيقية او المتوقعة للارباح الزائدة لمنشأة ما .

" The capitalized value of the actual or prospective super earnings of a business " .

وقد خلم E. Miles Taylor & V.H.M. Bayley الى ان شهرة العمل لمؤسسة ما من الناحية المالية ، هي القيمة الرأسمالية للدفعة السنوية للارباح الصافية الزائدة المستقبلية .

" Financially, the Goodwill of a business is the capital value (i.e. Present Worth) of an annuity of (estimated) future net premium profits "

وقد عرف P.D. Leake الشهرة فقال : (١)

" شهرة العمل هي الاصل الذى يمتلكه مؤسسة تجارية فيجعل لها عند الجمهور مزايا خاصة تنعكس صورتها في القيمة التي تدفع عند شراء المؤسسة بجاذب مسا يدفع نمحا لصافي الاصول الملموسة للمشروع " .

" Goodwill is that assets possessed by a commercial undertaking which, by enhancing that undertaking's reputation attracts from a portion of the public special preferences and results in an added value in excess of the surplus tangible assets of the undertaking.

أن تعريف المحاسبين لا يحدد معنى للشهرة ، وادما يقرر طريقة تقويمها. وهكذا نجد ان المحاسبين ينظرون الى شهرة المحل من ناحية خاصة ويوجهون عنايتهم الى الارباح الزائدة التي تقاس على اساسها الشهرة .

ويفترض المحاسبون ان رجل الاعمال يرغب في الحصول على ارباح اضافية عند شراء شهرة المحل ، وأنه لا يرغب فقط في الحصول على دخل متوى يحتمل ان يحصل عليه باستثمار امواله في مشروعات تحقق المعدل العادي للاستثمار في مشروعات مماثلة لا تحقق اية ارباح زائدة عن هذا المعدل .

شاذيا : تقدير قيمة الشهرة :

نتناول فيما يلي تقويم شهرة المحل با حباع الطرق المختلفة :

اولا : تقويم الشهرة على اساس متوسط الارباح خلال السنوات الماضية :

كانت شهرة المحل تقدر عند بيع بعض المشروعات تقديرا جزافيا تقريبا على اساس متوسط الارباح الصافية خلال عدد من السنوات الماضية. وتعتبر هذه الطريقة طريقة خاطئة لا يمكن الاعتماد عليها لانها لا تدخل في حسابها بعض العناصر الاخرى بجانب شهرة المحل التي تعتبر مصدرا من مصادرها المتعددة كقيمة رأس المال المستثمر وكفاية صاحب المنشأة .

ولشرح هذه الطريقة نضرب المثال الاتي :

فناخذ منشأة تعمل في تجارة الاقمشة في منطقة تتوفر فيها المنافع العادية للمنشآت المماثلة المجاورة لها. فاذا كانت الميزانية العمومية تحتوي على اصول ملموسة قيمتها / ٤٠٠.٠٠٠ ليرة وعلى خصوم قيمتها / ٣٠٠.٠٠٠ ليرة فإن رأس المال يكون في هذه الحالة / ١٠٠.٠٠٠ ليرة .

وإذا كانت الأرباح التي حصلت عليها خلال الأربع سنوات الماضية هي على التوالي ١٧.٠٠٠ ليرة ، ٢٠.٠٠٠ ليرة ، ٢٤.٠٠٠ ليرة ، ٢٧.٠٠٠ ليرة ، فإن متوسط صافي الأرباح السنوية يبلغ ٢٢.٠٠٠ ليرة .

وإذا قدر عدد السنوات التي خلالها يمكن تحقيق هذه الأرباح الزائدة بأربع سنوات ، فإنه عند تقدير الشهرة تقديراً جازعياً على أساس متوسط الأرباح الصافية ، فإن شهرة المحل تقدر فسي هذه الحالة على النحو الآتي :

متوسط الأرباح الصافية السنوية / ٢٢.٠٠٠ × ٤ سنوات = ٨٨.٠٠٠ ليرة .

ويكفي أن نسأل أصحاب هذه النظرية عن الأسباب التي دعهم إلى تقدير شهرة المحل على أساس متوسط الأرباح الصافية في أربع سنوات ، بدلاً من متوسط الأرباح الصافية في عشر سنوات حتى نجد هذه النظرية تعكس متداخلة .

ثانياً : تقويم الشهرة على أساس نظرية الأرباح الزائدة : (١)

وتصحيحاً لهذه الأوضاع وسداً لهذه الثغرات أخذ المحاسبون فسي البحث عن طريقة علمية يمكن الاعتماد عليها في تحديد قيمة شهرة المحل حتى امتدوا أخيراً إلى طريقة الأرباح الزائدة وقدروها الشهرة على أساس مقدار الأرباح السنوية الزائدة مغروباً في عدد مسن السنوات .

والمقصود بالأرباح الزائدة ، هو الأرباح التي تزيد عن متوسط معدل الربح الذي حصل عليه الشركات التي تعمل في نفس النوع من التجارة أو الصناعة ، وبعد استبعاد مبلغ كاف كعائد لرأس المال المستثمر تتفق مع درجة المخاطرة في أعمال المشروع .

(1) A new Theory of Goodwill by H. Kaner Edition 1937 .

وعلى هذا فلتحديد مقدار الأرباح الزائدة في المثال السابق،
يجب اتباع الخطوات التالية :

١. نستبعد أولا عائد رأس المال المستثمر الذي كان يمكن الحصول
عليه لو أنه استثمر في مشروع آخر يتفق في طبيعة عملة مع
مشروع يعمل في نفس النوع من النشاط .

ولنفرض أنه يمكن الحصول منه على معدل قدره ١٢ ٪ .

لهذا يجب أن نستبعد ١٢ر.٠٠٠ ليرة (١٠٠ر.٠٠٠ × ١٢ ٪) من متوسط
الأرباح السنوية (٢٠ر.٠٠٠ ليرة) فيكون الباقي بعد ذلك ٨ر.٠٠٠ ليرة .

٣. وإذا قدر عدد السنوات التي في خلالها يمكن تحقيق الأرباح
الزائدة بـ أربع سنوات فإن الشهرة تقدر في هذه الحالة على النحو
الآتي :

أ. متوسط الأرباح الزائدة السنوية :

$$\begin{array}{r} ٢٢ \dots \text{متوسط الأرباح الصافية السنوية} \\ ١٢ \dots \text{معدل الفائدة } ١٢ \text{ ٪ على رأس المال} \\ \hline ١٠ \dots \text{متوسط الأرباح الزائدة السنوية} \\ \hline \end{array}$$

=====

ب. الشهرة :

$$\begin{array}{r} ١٠ \dots \text{متوسط الأرباح الزائدة السنوية} \times ٤ \text{ سنوات} \\ \hline ٤٠ \dots \text{ليرة} \end{array}$$

ثالثا : تقويم الشهرة على أساس تقسيم الأرباح الزائدة السنوية إلى شرائح
بـالأوزان :

ويرى البعض تقسيم الأرباح الزائدة السنوية إلى عدد من الشرائح،
مع اعتبار أن احتمال تحقيق كل شريحة يزيد على احتمال تحقيق
الشريحة التالية لها . وتعطى الشريحة الأولى وزنا أكبر من
الشريحة التالية لها .

وفي مثالنا هذا اذا قسمنا الارباح السنوية الزائدة الى شرائح كل منها ٢٥٠٠ ليرة ، واذا اعطينا الاوزان الاتية لكل شريحة :

الشريحة الاولى	٤	نظرا لارتفاع نسبة الحصول عليها .
الشريحة الثانية	٣	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الاولى
الشريحة الثالثة	٢	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الثانية
الشريحة الرابعة	١	باعتبار ان تحققها اقل احتمالا من الثالثة

فإن اضرار هذه الطريقة يقدرها شجرة المعدل على اساس ضرب كـل شريحة من شرائح الارباح الزائدة في الوزن المقرر لها . وفي هذه الحالة تقدر شجرة المعدل على النحو الاتي :

الشريحة	الوزن	
قيمة الشريحة الاولى من الشجرة	٢ ٥٠٠ × ٤	= ١٠ ٠٠٠
قيمة الشريحة الثانية من الشجرة	٢ ٥٠٠ × ٣	= ٧ ٥٠٠
قيمة الشريحة الثالثة من الشجرة	٢ ٥٠٠ × ٢	= ٥ ٠٠٠
قيمة الشريحة الرابعة من الشجرة	٢ ٥٠٠ × ١	= ٢ ٥٠٠

قيمة شجرة المعدل

٢٥ ٠٠٠

أي ان شجرة المعدل في هذه الحالة تقدر بمبلغ ٢٥ ٠٠٠ ليرة .

رابعا: تقويم الشجرة على اساس القيمة الحالية لمحتوسط الارباح الزائدة المستقبلية :

ويكاد يكون الدفق المحاسبي قد انتهى الى تقويم الشجرة عند شرائها على اساس القيمة الحالية للدفعات السنوية للارباح الزائدة خلال عدد من السنوات المستقبلية وتختلف هذه الطريقة اتباع الخطوات الاتية :

١. تحديد الأرباح الزائدة السنوية المستقبلية ، وهي فسي مثالنا
هذا ١٠٠٠ر/ ١/ ليرة .

٢. تحديد عدد السنوات التي ينتظر من خلالها تحقيق هذه الأرباح
الزائدة السنوية ، وهي في مثالنا هذا أربع سنوات .

٣. تحديد معدل سعر الخصم الذي يستخدم في إيجاد القيمة الحالية
للك التدفقات ، ونفترض في مثالنا هذا أنها تبلغ ١٢ ٪ .
(تقدر القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها ليرة لمدة أربع
سنوات بمبلغ ٣٧٠ر وذلك بمعدل قدره ١٢ ٪ . وفقا للجدول
رقم ٢ من جداول القيمة الحالية) .

وعدد تطبيق هذه القواعد في حالتنا هذه فإن شهرة المعدل بحسب
على النحو الآتي :

شهرة المعدل : ١٠٠٠ر × ٣٠٣٧ = ٣٠٣٧٠ ليرة .

خامسا : تقويم الشهرة على أساس القيمة الحالية للأرباح الزائدة السنوية
المستقبلية لكل سنة على حدة :

ولو أخذنا قيمة الأرباح الزائدة السنوية المتوقعة فإنها سوف
تحدد على النحو الآتي :

١٧ ٠٠٠ - ١٢ ٠٠٠ = ٥ ٠٠٠	الأرباح الزائدة في السنة الأولى
٢٠ ٠٠٠ - ١٢ ٠٠٠ = ٨ ٠٠٠	الأرباح الزائدة في السنة الثانية
٢٤ ٠٠٠ - ١٢ ٠٠٠ = ١٢ ٠٠٠	الأرباح الزائدة في السنة الثالثة
٢٧ ٠٠٠ - ١٢ ٠٠٠ = ١٥ ٠٠٠	الأرباح الزائدة في السنة الرابعة

فإنه يمكن تقدير شهرة المعدل على أساس القيمة الحالية لهذه الدفعات
باستخدام جدول رقم (١) من جداول القيمة الحالية وذلك على النحو الآتي :

٤ ٤٦٥ =	٠.٨٩٣ ×	٥٠٠٠	: القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الاولى :
٦ ٣٧٦ =	٠.٧٩٧ ×	٨٠٠٠	: القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثانية :
٨ ٥٤٤ =	٠.٧١٢ ×	١٢٠٠٠	: القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثالثة :
٩ ٥٤٥ =	٠.٦٣٦ ×	١٥٠٠٠	: القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الرابعة :

٢٨٩٢٥

قيمة شهرة المعمل

ومن استعراض القيم المختلفة لشهرة المعمل نتيجة للطرق المختلفة المتبعة في التقدير نجد ان قيمتها قد تفاوتت على النحو الاتي :

لييرة

- ٠.١ على اساس متوسط الارباح الصافية السنوية = ٨٨ ٠٠٠
- ٠.٢ على اساس متوسط الارباح الزائدة السنوية = ٤٠ ٠٠٠
- ٠.٣ على اساس تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى شرائح بالاوزان . = ٢٥ ٠٠٠
- ٠.٤ على اساس القيمة الحالية لمتوسط الارباح الزائدة المستقبلية = ٣٥ ٣٧٠
- ٠.٥ على اساس القيمة الحالية للارباح السنوية الزائدة لكل سنة على حدة . = ٢٨ ٩٢٥

ثالثا : استهلاك الشهرة :

تعرض المشروعات بصفة عامة على استهلاك شهرة المحل بدفاترهم—
وذلك لانها تعتبر ان الشهرة اصل معدوى ليست له صفة الدوام والبقاء—
والاستقرار ، ولهذا ينبغي ان يستهلك في اول فرصة ممكنة .

ويرى البعض ان اثبات شهرة المحل بالدفاتر معناه اعتراف من—
المشروع بانه يحقق ارباها زائدة تزيد في معدلها عن معدل المثل الذى
تحمل عليه المنشآت المماثلة التي تعمل في نفس النوع من التجارة والصناعة .
واستهلاك الشهرة معناه استحباب قيمتها من الدفاتر ، مع ان المشروع يعترف
بوجودها . ويضيف اصحاب هذا الرأي ان الشهرة لا تتناقص قيمتها بالاستعمال،
او باندقضاء الزمن كما هو الحال بالنسبة لغيرها من الاصول الثابتة ، وانما
هي عرضة للتقلبات ولذلك لايجوز استهلاك الشهرة طالما ان المنشأة قائمة
بنشاطها .

ويرد هذا الرأي بأن الشهرة هي القيمة العالية للارباح الزائدة
المستقبلية . ولما كانت هذه الارباح الزائدة ليست لها صفة الدوام والاستقرار
لهذا يكون من واجب المنشأة ان تستهلك الشهرة في اول فرصة ممكنة ، وليس
انصب لاستهلاك الشهرة من السنوات التي تتحقق فيها الارباح الزائدة المستقبلية
مع مراعاة مصدر تكوين الشهرة .

وجوب اخذ مصادر تكوين الشهرة في الاعتبار عند استهلاكها :

من الامور المقررة ان للشهرة عوامل معينة تكون مصدر تكوينها—
ويجب اخذ هذه العوامل في الاعتبار عند استهلاكها :

١ . اما ان يكون مصدرها الموقع :

كان تكون في شارع تجارى هام وذلك بالنسبة للمنشآت التي
تبيع بالحزقة ، او كان تكون قريبة من مصادر الوفود او
المواد الأولية كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الصناعية

أو كأن تكون قريبة من اموال توزيع منتجاتها . وفي جميع هذه الاحوال ينبغي ان تستهلك الشهرة على عدد السنوات التي يدتظر ان تحتفظ المنشأة في خلالها على المزايا التي تحصل عليها بسبب موقعها . وبعبارة اخرى لا بد من استهلاك الشهرة على اساس المدة التي يدتظر في نهايتها أن يقف الحصول على الارباح الزائدة بسبب انتهاء اهمية الموقع .

٢. اما اذا كان مصدر الشهرة هو الكفاية الخاصة :

أي كفاية المشروع على العمل والانداج بسبب امتلاكها انواعا معينة من الالات ، او لاتباعها طرقا معينة لفتح الانداج ، او لمهارة عمال المنشأة وصناعها ، مما يعاون المنشأة على اندساج منتجات تكون على درجة كبيرة من الاتقان او ثقل اسعارها عن مثيلاتها مما يجعل المستهلكين يقبلون عليها ويعرضون عن سواها . ففي هذه الحالة يتوقف بقاء الشهرة على مدى قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعمالها واسرارها الصناعية .

٣. أما اذا كان مصدر الشهرة هو الاعلان عن منتجات المنشأة :

ففي هذه الحالة ينبغي ان يفرق بين الاشار المختلفة لتكاليف الاعلان على رقم المبيعات للسلع المختلفة .

فهناك نوع من المنتجات تنشأ شهرته بعد الحملة الاعلانية الاولى بحيث تستظل مبيعاته شابتة تسمح للمنشأة بالحصول على ارباح زائدة بصفة مستمرة .

وهناك نوع آخر من السلع يتطلب بيعها الاعلان المستمر بحيث اذا توقف الاعلان عنها وقفت حركة مبيعاتها .

وتتوقف قيمة الشهرة في كل من الحالتين على الارباح الزائدة بعد استبعاد تكاليف الاعلان قبل الوصول الى الارباح الصافية .

٤. وقد يكون مصدر الشهرة احيانا هو شخصية صاحب المنشأة فـ في المنشآت الفردية ، او شخصية احد الشركاء في شركات الاشخاص ، او شخصية المديرين في شركات المساهمة ، ولا شك ان تقدير قيمة الشهرة التي يكون مصدرها معلقا على شخصية معينة ، تتوقف حياتها على استمرار هذه الشخصية في العمل بالمنشأة . فتتقدم الشهرة في هذا المشروع عند انفصال هذه الشخصية للعمل لمسابها ، او للعمل في مشروع اخر مماثل له او بسبب وفاتها . ويكون هذا النوع من الشهرة اكثر وجودا في المهن غير التجارية .

٥. وقد يكون مصدر الشهرة هو حق من حقوق الاحتكار والامتياز
أو الاختراع أو التأليف .

وتتوقف حياة الشهرة في مثل هذه الاحوال على مدة هذا الحق التي تستطيع المنشأة في خلالها ان تدفع به .

على انه ليس معنى ذلك ان المنشأة تحصل على ارباح زائدة خلال السنوات المذكورة بصفة مؤكدة ، ولا بد ان تدخل فـ في حسابنا ما قد يظهر من اختراعات جديدة قبل ادقضاء المدة المقررة لانتهاء اجل حق الاختراع مما يؤدي الى احتياج سلـح جديدة محل السلـح القديمة مما يترتب عليه عجز المنشأة القديمة عن تحقيق ارباح زائدة بسبب القضاء على اهمية ما لها من حق اختراع .

هذه بعض مصادر الشهرة ذكرها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ، لنبين انه ينبغي تحليل مصادر الشهرة الى عناصرها للوقوف على اساس مصدرها ، والعنصر الذي يتوقف عليه تحديد المدة التي تستهلك خلالها الشهرة .

طريقة اثبات الشهرة بالدفاخر تحدد مدى جواز احتلاكها :

أولاً ان الشهرة لا تظهر بالدفاخر الا اذا دفع ثمن لشراؤها. وعندئذ تظهر بسعر تكلفتها او ثمن شراؤها .

وتقدر قيمة الشهرة في شركات الاشخاص في حالة دخول شريك جديد او وفاة شريك ، او انفصال شريك . على انه في جميع الحالات التي تقدر فيها الشهرة لا يكون اثباتها بالدفاخر امراً ضرورياً .

وقد تظهر الشهرة بالدفاخر نتيجة قيام المنشأة بتكوين عناصرها بدفئتها ، وذلك عند قيامها بشراء حق اختراع او قيامها بعمليات اعلانية واسعة النطاق .

كما ان شهرة المحل قد تظهر بالدفاخر نتيجة لاعادة تقويم اصول المنشأة وخصومها .

ولا بد لنا ان نفرق بين الحالات المختلفة الاتية :

١. اذا كانت شهرة المحل نتيجة اعادة تقويم اصول وخصوم المنشأة :

ففي رأينا انه لا يجوز احتلاك الشهرة في مثل هذه الحالة لانه لا يكون لها قيمة فعلية مقابل ما دفع فيها فعلاً . والقول بغير ذلك يؤدي الى تخفيض الربح دون وجه حق وتكوين احتياطات سريعة .

٢. اذا كانت المنشأة قد دفعت ثمنها لشراء الشهرة او شراء

عناصرها :

ففي هذه الحالة ينبغي استهلاك قيمة هذه الشهرة استناداً الى احتمال انقضاها خلال فترة معينة من الزمن .

٣. وإذا كانت الشهرة قد دشأت نتيجة دخول شريك أو انفصال شريك:

ففي هذه الحالة تكون المنشأة الجديدة وهي شخصية معنوية تختلف
عن شخصية المنشأة القديمة - قد دفعت ثمنها للشهرة وعلى هذا
يجوز استهلاكها استنادا الى مدى احتمال بقاء العوامل الحسي
كانت سببا في هذه الشهرة .

الفصل السابع

الاصول المتداولة

وبعض الخصائص الاخرى

لقائمة المركز المالي

المبحث الاول : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة .

أولا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة
عند الاقتصاديين .

ثانيا : معايير التمييز بين الاصول الثابتة والمتداولة
عند المحاسبين .

المبحث الثاني : تقويم الاصول المتداولة .

المبحث الثالث : المخزون السلعي

- طرق تقويم المخزون السلعي .

المبحث الرابع : مبدأ FIFO ومبدأ LIFO

أولا : مبدأ FIFO

ثانيا : مبدأ LIFO

ثالثا : الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية
في فترات ارتفاع الاسعار .

المبحث الخامس : بعض عناصر الأصول والخصوم الأخرى :

أولا : بعض أنواع الأصول الأخرى :

- الاستثمارات .

ثانيا : بعض أنواع الخصوم ،

١ . القروض طويلة الأجل .

٢ . الخصوم المتداولة .

المبحث السادس : المخصصات والاحتياطيات .

المبحث السابع : رأس المال العامل :

أولا : رأس المال العامل .

ثانيا : قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

ثالثا : تعريف قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

رابعا : الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية واستخداماتها.

خامسا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين .

سادسا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات

المشروع .

الفصل السابع

الاصول المتداولة

المبحث الاول

معايير التمييز بين الاصول الشاذة

والمتداولة

عند الاقتصاديين والمحاسبين

أولا : معايير التمييز بين الاصول الشاذة والمتداولة عند الاقتصاديين (١) :

دعنا ناول فيما يلي معايير التمييز بين الاصول الشاذة والاصول المتداولة
في الفكر الاقتصادي كما عبر عنها رجال الاقتصاد :

في رأى آدم سميث : رأس المال الشاذ : هو ادوات الانتاج التي
تساهم في انتاج الربح دون ان يتم تداولها
أو يطرأ تغيير على شكلها .

في رأى ريكاردو : رأس المال الشاذ : هو ما كان استنفاده في
الانتاج بطيئاً .

ورأس المال المتداول : هو ما كان استخدامه
في الانتاج سريعاً .

في رأى مارشال : رأس المال الشاذ : هو الذي يبقى في صورة
دائمة وتوزع خدماته على فترة طويلة .

ورأس المال المتداول : هو الذي يستخدم في
الانتاج عن طريق الاستعمال مرة واحدة .

(1) Edwards, S.Ronald " THE NATURE & MEASUREMENT OF INCOME", studies
in accounting theory, P.P.77 - 79 .

ويبدو مما سبق أن رجال الاقتصاد يرون أن الأصول التي يحتفظ بها المشروع تعتبر كلها أصولا انداجية مهما كان نوعها ، وأن معيار التمييز يقوم على أساس مدى طول فترة استخدام الأصل في الانداج وذلك على النحو الآتي :

الأصول الشائبة : هي الأصول التي تستخدم في الانداج استخداما طويلا الأجل ، حيث توزع خدماتها في انداج الربح خلال عدد من السنوات مع احتفاظها بشكلها كأداة من أدوات الانداج .

الأصول المتداولة : هي الأصول التي تستخدم في الانداج مرة واحدة أو استهلاكها سريعا .

ثانيا : معايير التمييز بين الأصول الشائبة والأصول المتداولة عند المحاسبين :

الأصول الشائبة :

يرى المحاسبون أن الأصول الشائبة تضم نوعين رئيسيين :

الأول : أصول شائبة تمثل "أصولا انداجية" ، أي تمثل خدمات اقتصادية مشاعة للعمليات الانداجية طويلة الأجل للمشروع : كالأراضي ، والمباني ، والآلات ، والمهمات .

الثاني : أصول شائبة تمثل "حقوقا مالية" ، أي تمثل حقوقا مالية طويلة الأجل للمشروع وأهمها :

١. الاستثمارات بقصد السيطرة على الشركات الشائبة .
٢. القروض طويلة الأجل .

الأصول المتداولة :

أما الأصول المتداولة فتضم بدورها فرعين رئيسيين :

أول : اصول متداولة للتشغيل والمضاربة : وتمثل خدمات اقتصادية متاحة للمعاملات الانتاجية قصيرة الاجل للمشروع ومنها :

١. المواد الاولية .
٢. البضاعة تحت التشغيل .
٣. البضاعة التامة .

وتستخدم هذه العناصر عادة خلال الدورة العادية لنشاط المشروع .

الثاني : اصول متداولة يسهل تحويلها الى نقدية : وتمثل العناصر النقدية الباضرة أو التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في خلال الاجل القصير الذي لا يتجاوز العام اثناء الدورة العادية للمشروع .

ولهذا فإنه يمكن اتخاذ " مدى طول الفترة الزمنية لاستخدام الاصل في الانتاج " كمعيار للتمييز بين الاصول الثابتة والاصول المتداولة .

المبحث الثاني

تقويم الاصول المتداولة .

١. الاصول المتداولة :

تتكون الاصول المتداولة من العناصر النقدية او العناصر التي يمكن تحويلها الى نقدية في خلال فترة قصيرة من الزمن .

ولذلك فإن الاصول المتداولة تتكون من العناصر الاتية :

- النقدية بالصدوق والبنوك .
- العملات او الالتم .
- اوراق القبض .
- الاوراق المالية .
- المخزون السلعي .
- الايرادات المستحقة للمشروع على الغير .
- المصروفات المدفوعة مقدما .

والغرض من الاصول المتداولة هو استخدامها في تحقيق اغراض المشروع وعملياته وذلك بقصد تحديد الربح . ومثال ذلك استخدامها في :

- المشتريات والمبيعات في المشروعات التجارية .
- عناصر تكاليف الانتاج والمبيعات في المشروعات الصناعية .

٢. تقويم الاصول المتداولة :

تقوم الاصول المتداولة على اساس القيمة التي يمكن تحقيقها Realizable Value في تاريخ تقييم تلك الاصول التي يكون عادة نهاية السنة المالية او تاريخ اعداد قائمة المركز المالي .

ويتم اثبات الاصول المتداولة في الحسابات بتكلفتها التاريخية وتقاس التكلفة التاريخية بالمدفوعات النقدية الفعلية او ما يعادلها، وتعني كلمة التكلفة التاريخية Historical Costs ان الارقام السوارة بالحسابات تقوم على اساس الحوادث كما تمت فعلا .

ويؤثر البعض استخدام اصطلاح التكاليف المستثمرة Invested Costs باعتبار انها اكثر دلالة في التعبير بدلا من استخدام التكلفة التاريخية .

ومن التعبيرات الاخرى التي تستخدم في هذا المعنى التكلفة الاصلية The Original Cost والتكلفة الفعلية . The Actual Cost

ولكننا سنستخدم اصطلاح التكلفة التاريخية لادنا شى انه اكثر وضوحا في التعبير عن المقصود .

غير ان القيمة التي يمكن ان تتحقق عند البيع (كما هو الحال عند بيع المخزون السلي) او عند التحصيل (كما هو الحال عند تحصيل الذمم) قد تختلف عند التكلفة التاريخية للاصل المتداول في تاريخ المركز المالي .

لهذا فقد جرت العادة اخذا بمبدأ الحيطة والحذر على تقييم الاصل المتداول باتساع الاسس الاتية :

١. سعر التكلفة او السوق ايهما اقل كما هو الحال بالنسبة للمخزون السلي .

٢. أو التكلفة التاريخية مع تكوين مخصر للنقص المحتمل في قيمة الاصل المتداول في تاريخ المركز المالي كما هو الحال بالنسبة للذمم .

٣. أو القيمة الاسمية كما هو الحال بالنسبة للنقدية بالصندوق والبدوك والمصروفات المدفوعة مقدما .

المبحث الثالث

المخزون السلعي

يعتبر المخزون السلعي من اهم عناصر الاصول المتداولة بالدسبسة
للمشروع .

وتختلف طبيعة المخزون تبعا لطبيعة نشاط المشروع :

ففي المشروعات التجارية يتكون المخزون من السلع تامة الصنع .

وفي المشروعات الصناعية يتكون المخزون من المواد الأولية والبضاعة
تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع .

وتؤثر طبيعة المخزون السلعي في طريقة تقويمه ذلك لان المشروع يحصل
عليه لاعادة بيعه بصورته التي يكون عليها عند الشراء أو بعد تحويله الى صورة
أخرى خلال فترة قصيرة نسبيا من الزمن لا تزيد على اثني عشر شهرا في الغلب
الاحيان .

وعند اتباع مدأ التكلفة التاريخية تتحدد تكلفة المبيعات على اساس
ان الكميات المشتراة اولا هي التي تباع اولا وهو ما يعبر عنه بمبدأ FIFO .

ويقوم مخزون آخر المدة بسعر التكلفة الا اذا كان سعر السوق يقل عن
سعر التكلفة فتكون العبرة في هذه الحالة باقل السعرين أخذا بمبدأ العيطسة
والحذر .

ويمكن تلخيص المبادئ التي كانت سائدة في تقويم المخزون السلعي
من شوصية معهد المحاسبين القانودنيين بانكلترا ويلز التي نصت على ما
يلي :

- " لا يوجد اساس معين يلائم جميع انواع المنشآت، ولكن مهما كانت
- " الطريقة المتبعة فإنه يجب اتباعها بصفة منضبطة مع مراعاة
- " الاعتبارات الاتية وجعلها موضع التقدير :
- " أ. يعتبر المخزون السلعي اولا متداولا ويشتري بقصد
- " بيعه ولهذا فهو يظهر عادة في الميزانية بمسمى
- " التكلفة او سعر السوق ايهما اقل .
- " ب. أن الربح (او الخسارة) من عمليات المتاجرة هو
- " الفرق بين ثمن المبيعات وتكلفتها بما في ذلك
- " مصروفات البيع والتوزيع .

" ويتوقف الربح (او الخسارة) النهائي من السلع غيـر المباعة
على الاسعار السائدة في تاريخ بيعها ، غير انه من الضروري تكوين مخزون لتغطية
الخسائر المحتملة .

وترجع اهمية تقويم المخزون السلعي الى ما لذلك من اثر على :

- أ. صافي الربح .
- ب. الربح الضريبي (وعاء الضريبة على الارباح الصناعية او التجارية) .
- ج. الارباح القابلة للتوزيع .
- د. رأس المال العامل .
- هـ. المركز المالي .

طرق تقويم المخزون السلعي :

لعل من اهم طرق تقويم المخزون الطرق الاتية :

١. طريقة الوارد اولا صادر اولا FIFO

٢. طريقة الوارد اخيرا صادر اولا LIFO

٣. طريقة متوسط الاسعار

٤. طريقة التكلفة الاستبدالية .

ونتناول فيما يلي باختصار كلا من هذه الطرق .

١. طريقة الوارد اولا صادر اولا : FIFO

وتقوم هذه الطريقة على اساس مفهوم التدفق المادى للسلع تبعا لترتيب ورودها الزمني . أى على اساس اعتبار ان المواد (او البضاعة) التي تصرف من المخازن تعتبر انها قد سببت من اول الكميات التي وردت للمخازن ثم من الكمية الحالية لها وهكذا . وتحسب تكلفة المواد المصدرة من المخازن على هذا الاساس .

ولهذا يقوم المخزون السلبي في نهاية العام على اساس انه يمثل آخر كميات وردت الى المخازن .

٢. طريقة الوارد اخيرا صادر اولا : LIFO

وتقوم هذه الطريقة على اساس تحديد تكلفة المبيعات او المواد المصدرة من المخازن على اساس تكلفة المشتريات عند القيام بعملية البيع او عند صرف المواد من المخازن .

وتتبع هذه الطريقة في فترات ارتفاع الاسعار .

وترتكز هذه الطريقة على اساس مبدأ مقابلة الايرادات بالتكاليف مع احتساب هذه التكاليف على اساس مستوى الاسعار السائد وقت تحقق الايراد .

والغرض من ذلك هو مقابلة الإيرادات بالتكلفة الاستبدالية لا بالتكلفة التاريخية بقصد عدم اظهار ارباح صورية نتيجة ارتفاع مستوى الاسعار، وشراء كميات جديدة تزيد تكلفتها عن التكلفة التاريخية .

ويؤخذ على هذه الطريقة ان المخزون السلعي في آخر العام يظرمقوما على اساس الاسعار السائدة في اول العام او الاسعار القريبة منها. وتبتعد هذه القيمة عن القيمة السائدة في تاريخ قائمة المركز المالي للمشروع مما يجعلها لا تصور حقيقة المركز المالي في ذلك التاريخ .

٣. طريقة متوسط الاسعار :

وتقوم هذه الطريقة على اساس تحديد المتوسط الحسابي للمشتريات من البضاعة التامة (في المنشآت التجارية) او لمشتريات المواد الاولية (فسي المنشآت الصناعية) واستخراج هذا المتوسط على اثر كل عملية من عمليات الشراء وتحديد تكلفة المبيعات او المواد المنصرفة للمخازن ، وكذا المخزون السلعي في آخر العام على اساس هذا المتوسط .

٤. طريقة التكلفة الاستبدالية :

وتقوم هذه الطريقة على تحديد تكلفة المبيعات (في المشروعات التجارية) وتكلفة المواد المنصرفة للمخازن (في المشروعات الصناعية) على اساس التكلفة الاستبدالية وكذا الحال بالنسبة لتقويم المخزون السلعي في آخر المدة .

وتتلافى هذه الطريقة النقص الذي يوجه الى طريقة LIFO هيـث ان طريقة التكلفة الاستبدالية تؤدي الى اظهار المخزون السلعي في قائمة المركز المالي في نهاية المدة بتكلفته السائدة في ذلك التاريخ .

وتصور في الجدول الاتي ملخصا للطرق المختلفة لتقويم المخزون السلمي
مفهوم كل منها ، والدقة الموجب الى كل طريقة من تلك الطرق :

الطريقة	مفهومها	الدقة الموجب اليها
١. طريقة FIFO	التدفق الطبيعي للسلع	تفترض ثبات مستوى الاسعار .
٢. طريقة LIFO	مقابلة الايرادات بالتكاليف السائدة في فترات ارتفاع الاسعار .	يظهر المخزون السلمي بقيمة تبعد كثيرا عن التكلفة الاستبدالية في تاريخ الميزانية .
٣. طريقة متوسط الاسعار	مفهوم وسط بين LIFO & FIFO	لا تعالج الدقة الموجب الى كل من LIFO & FIFO
٤. التكلفة الاستبدالية	معالجة الدقة الموجب الى LIFO	صعوبة تحديد المقصود بالتكلفة الاستبدالية ولكنها تقترب من الصحة .
٥. تعديل التكلفة التاريخية باستخدام الارقام القياسية .	تعديد التكلفة الاستبدالية مما يجعل الارقام لها دالتها وقابليتها للمقارنة ومما يجعل قائمة الربح تبين حقيقة الربح وقائمة المركز المالي تصور حقيقة المركز المالي .	لا يوجد دقة . وتعتبر انها الطريقة المثل لمعالجة نواحي الدقة في الطرق الاخرى .

ونظرا لاهمية مبدأى FIFO , LIFO فقد رأينا ان نتناولهما
بالتفصيل في المبحث الثاني حيث نتناول :

أولا : مبدأ FIFO والاشار المترتبة على اتباعه
خلال فترات ارتفاع الاسعار .

ثانيا : مبدأ LIFO باعتباره مبدأ بديلا لعلاج الاشار
المترتبة على اتباع مبدأ FIFO في فترات
ارتفاع الاسعار .

ثالثا : مقارنة بين المبدأين .

المبحث الرابع

مبدأ FIFO ومبدأ LIFO (١)

ونظرا لأهمية كل من مبدأ FIFO و LIFO في الحياة العملية فقد رأيت أن أخصص لهذا المبحث ، مع بيان الاثار المترتبة على اتباع مبدأ FIFO والتكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار .

أولا : مبدأ FIFO

يخترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للمخزون، تحديد قيمة المواد الأولية والسلع المشتراة بتكلفتها ، واعتبار ان الربح هو الفرق بين تكلفتها وبين سعر بيعها ، وأن المدة تشتري بعد ذلك الكميات اللازمة لتحل محل المواد الأولية التي استخدمت في الانتاج او محل مبيعاتها . ويطلق على هذه الطريقة " ما يدخل أولا يخرج أولا " FIFO ذلك لانها تمثل التدفق المادي للمواد الأولية والسلع ، أي ان الكميات التي تشتري أولا هي التي يتم التخلص منها في اول الامر .

وعند اتباع هذه الطريقة فإن التكاليف التي تصاحب الوحدة المادية للمنتج يجب ان تقارن مع الإيرادات الناجمة من بيع الوحدة ، أي ان التكاليف المشبعة بالدفاتر يجب ان تتبع التدفق المادي ولا ينبغي أن تؤخذ عند احتساب الربح حتى تتم دورة " الشراء ثم الانتاج ثم البيع " . أن هذه الطريقة تفرض ان السلع التي خرج من المخازن عند بيعها او لاستخدامها في الانتاج قد اخذت من اقدم مفردات المخزون او بعبارة اخرى ان المخزون يتكون من مفردات احدث المشتريات .

ويخترتب على هذه الطريقة اعتبار الفرق بين التكلفة التاريخية وضمن البيع ربعا معقفا . وفي خلال فترات ارتفاع مستوى الاسعار تقوم المدة بأداء ضرائب الدخل المستحقة على هذا الربح وتوزيع ما يبقى بعد ذلك او الجزء الأكبر منه (وذلك بعد استبعاد المصروفات الأخرى) . ويصبح ما يبقى من الموارد المالية - التي تم الحصول عليها نتيجة المبيعات - غير كاف لشراء كميات جديدة من المواد الأولية او السلع تعادل كميات المواد المباعة .

١٠ دكتور خيرت ضيف " تحديد الربح " صفحة ١١٦ وما بعدها .

الحجج المؤيدة لمبدأ FIFO : (١)

وكان هذا المبدأ يلقي تأييدا عاما من المحاسبين وجميعاتهم العملية والعلمية ومن رجال الأعمال للأسباب الآتية :

١. أن هذا المبدأ يتقارب كثيرا مع الحركة الطبيعية لتدفق السلع والمواد الأولية .

٢. انه يستبعد احتمال التأثير على الأرباح عند زيادة أو نقص كميات المخزون .

٣. يؤدي هذا المبدأ الى اعداد ميزانية عمومية تصور الى حد كبير القيمة الحالية للمخزون في آخر المدة .

الاعتراضات الموجهة لمبدأ FIFO :

والاعتراض الرئيسي على مبدأ " ما يدخل أولا يخرج أولا " FIFO هو قصوره عن مقابلة التغيرات في مستوى الاسعار ، ذلك لانه يؤدي الى اظهار ارباح زائدة في فترات ارتفاع الاسعار نتيجة مقارنة المبيعات باسعار مرتفعة مع التكاليف التي تمت باسعار منخفضة .

شاذيا : مبدأ LIFO :

وكان طبيعيا ان يفكر المحاسبون في ايجاد حل لمعالجة الاضرار المترتبة على اتباع مبدأ " ما يدخل أولا يخرج أولا " FIFO في فترات ارتفاع الاسعار لاستبعاد الارباح الناتجة من ارتفاع مستوى الاسعار من الارباح الناتجة من عمليات المحاجرة والتشغيل في المنشأة .

وكان القصد الذي يسعى اليه المحاسبون هو تحديد الارباح على اساس الفرق بين ثمن بيع المخزون و ثمن التكلفة بالاسعار السائدة عند البيع .

وقد ظهر مبدأ " ما يدخل آخرأ يخرج أولا " LIFO لمحاولة التغلب على الاضرار المترتبة على اتباع مبدأ FIFO في خلال فترات تغير مستوى الاسعار.

ويقوم هذا المبدأ LIFO على اساس افتراض ان التكاليف تسير فسي اتجاه عكسي مع الايرادات التي تقابلها ، ذلك لانه يعتبر ان تكاليف احداث المشتريات هي اذنب التكاليف لمضاهاتها بالاييرادات عند تحديد الربح. اي انه يعني الموافقة الضمنية على مقارنة التكاليف والاييرادات على اساس نفس مستوى الاسعار السائدة الى اقصى حد ممكن وانه يفترض عند تحديد تكلفة المبيعات ان السلع المسلمة عند البيع هي المشتراة في تاريخ عملية البيع .

وقد كان استخدام طريقة LIFO قاصرا في اول الامر على الاغراض الضريبية بالنسبة للشركات التي يتكون مخزونها من كميات كبيرة من السلع المتجانسة والتي يستغرق ادراجها فترة طويلة من الزمن .

ويمكن تشبيه قاعدة LIFO من حيث غرضها بطريقة الرصيد الاساسي للمخزون Base Stock Method وهي الطريقة التي من شأنها ان يتحمل الايراد نتيجة البيع باسعار مرتفعة بالتكاليف الجديدة في ظل مستوى الاسعار الجديد ، حتى لا يظهر مخزون آخر المدة بمستويات مرتفعة للاسعار تمتصها ايرادات بمستويات منخفضة للاسعار على مر الدورة التجارية .

وقد تناولت لجنة المعايير والمعايير الخاضعة للجمعية الامريكية للمحاسبة مبدأ LIFO فذكرت ان المبلغ الذي تتحمل به الايرادات عند اتباع طريقة LIFO هو تكلفة السلع التي لم تستخدم في الانتاج والتي اشتريت لكي تحل محل المواد التي استخدمت فعلا بصرف النظر عن تماثلها لها. انه لا يمثل تكلفة السع التي اشترت فعلا ولكنه يمثل تكلفة السلع والمواد على اساس قيمتها وفقا لمستوى الاسعار الحالي .

وقيمة المخزون في نهاية المدة التي تظهر في الميزانية عدد اتباع مبدأ LIFO لا تمثل قيمة المواد والسلع الموجودة فعلا في شاريح الميزانية والمرحلة الى السدة الحالية ، ولكنها تمثل قيمة المواد الأولية والسلع التي كانت متوافرة في اول الامر .

وقد اجاز القاضون الضريبي لسنة ١٩٣٨ في الولايات المتحدة الامريكية اتباع طريقة " ما يدخل آخر يخرج أولا " LIFO بالنسبة لحالات معينة . وكان الدافع على اقرار مبدأ LIFO عدد تحديد الربح الضريبي هو التخفيف من اعباء الضرائب المرتفعة في فترات ارتفاع الاسعار .

المعج المؤيدة لمبدأ LIFO :

وقد لقي مبدأ LIFO دأبيدا من كثير من المعاسبين للاسباب الاتية :

١. يؤدي اتباع طريقة LIFO الى الحد من تقلبات الارباح التي تظهر بالقوائم المالية عدد اتباع طريقة FIFO ويؤدي الاستقرار في مستوى الارباح الى الحد من موجبات التفاؤل الشديد في فترات ارتفاع الاسعار ، أو التشاؤم الشديد في فترات انخفاض الاسعار ، مما يؤدي الى احتياج سياسة سليمة في ادارة المشروع .

٢. يؤدي اتباع مبدأ LIFO الى استبعاد الارباح الصورية خلال فترات ارتفاع الاسعار ، مما يؤدي الى الحد من زيادة الارباح الصورية في فترات التضخم ، والى استبعاد الخسائر الصورية في خلال فترات هبوط الاسعار ، مما يشترتب عليه الحد من خضف الارباح في فترات الانكماش .

الاعتراضات على مبدأ LIFO :

وقد لقي هذا المبدأ في اول الامر معارضة كثير من المعاسبين الذين وجهوا اليه عددا من الانتقادات من بينها :

١. أن مبدأ LIFO يؤدي الى اظهار مخزون آخر المدة بالميزانية بقيمة تبعد كثيرا عن قيمته الحقيقية مما يؤدي الى جعل الميزانية لا تصور المركز المالي للمنشأة تصويرا صادقا حقيقيا . أنه يؤدي الى تعديل ارقام قوائم الربح يجعلها اكثر واقعية ذلك لانه يؤدي الى جعل تكلفة المبيعات قريبة من تكلفتها الحالية ، غير انه يؤدي الى اظهار بخاعة آخر المدة في الميزانية على غير حقيقتها .

٢. أن اتباع مبدأ LIFO يجعل المنشأة غير قادرة على ان تعدد تكلفة المبيعات الا في نهاية السنة المالية ، ذلك لانه يفترض شراء كمية من السلع في نهاية العام معادلة للكمية المباعة خلال العام .

٣. وقد اعترض البعض على استخدام مبدأ LIFO استنادا الى انه يؤدي الى تخفيض الربح ، ومن ثم تخفيض قيمة الارباح القابلة للتوزيع .

٤. ولم يرحب البعض باتباع مبدأ LIFO كاجراء يؤدي الى تعديل مبدأ " التكلفة التاريخية " لمقابلة التخفيض في القوة الشرائية لوحدة النقد ، وذكر انه يرى ان الوسيلة الوحيدة المقبولة لمراجعة مشكلة تغلب مستويات الاسعار انما يكون باستخدام رقم قياسي عام .

وهن يرى انه رغم ان مبدأ LIFO ليس مبدأ مثاليا بلغ الكمال اذ لا يعالج الاثار المترتبة على ارتفاع مستوى الاسعار علاجا كاملا . الا انه خدم غرضا نافعا وذلك باستبعاد اثر ارتفاع مستوى الاسعار الى درجة كبيرة خلال فترات التضخم .

شالشا : الاشار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار :

سبق ان اشرنا انه يترتب على تقويم المخزون بااتباع مبدأ FIFO واحتساب عبء الاستهلاك على اساس مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي الى التشاخص الاتية في فترات ارتفاع الاسعار .

١. اظهار ارباح صورية .
 ٢. مداد ضرائب الدخل على الارباح الصورية اي بما يزيد عما ينبغي ان يسدد الى مصلحة الضرائب .
 ٣. توزيع ارباح صورية على حملة الاسهم تؤخذ من رأس المال .
 ٤. نقص في حقوق الملكية نتيجة لذلك .
- ونعرض فيما يلي بعضا من التطبيقات العملية التي توضح ذلك ،

تطبيق ١ :

دستعرض هنا مثالا لبيان الاشار المترتبة على اتباع طريقة FIFO وعلى طريقة LIFO على اساس الافتراضات الاتية :

٢ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات
	مخزون اول المدة :
٢٠٠ ٠٠٠	عدد اتباع FIFO
١٠٠ ٠٠٠	عدد اتباع LIFO
١ ٥٠٠ ٠٠٠	المشتريات
	مخزون اخر المدة :
٣٠٠ ٠٠٠	عدد اتباع FIFO
١٠٠ ٠٠٠	عدد اتباع LIFO
١٠٠ ٠٠٠	المصروفات العمومية
١٠٠ ٠٠٠	الاستهلاك
- معدل ضريبة الدخل ٤٠ ٪ . وقد سددت فعلا على اساس اتباع مبدأ FIFO	
- الارباح الموزعة ٧٥ ٪ . من صافي الربح بعد الضريبة وقد سددت فعلا	
على اساس اتباع مبدأ FIFO .	

قائمة الربح

عدد اتباع

LIFO	FIFO
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
١ ٦٠٠ ٠٠٠	١ ٧٠٠ ٠٠٠
١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

المبيعات

مخزون اول المدة

+ المشتريات

- مخزون آخر المدة

= تكلفة المبيعات

= مجمل الربح

- المصروفات الاخرى :

المصروفات العمومية

الاستهلاك

- صافي الربح

- الضريبة ٤٠ ٪ / سددت فعلا على اساس اتباع FIFO

=

- الارباح الموزعة ٧٥ ٪ / على اساس اتباع FIFO

الارباح المعجوزة

ويبدو واصحا من هذا المجال الدقائق الاتية

عدد اتباع

LIFO	FIFO
١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
(٤٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠

مخزون اخر المدة

- مجمل الربح

- صافي الربح قبل الضرائب

FIFO الضريبة المسددة فعلا على اساس

FIFO الارباح الموزعة فعلا على اساس

الارباح المعجوزة

مطابق ٢ :

وتبدو الاشار الخطيرة في امثال السابق عند تعديل عبء الاستهلاك واحتسابه على اساس التكلفة الاستبدالية بالنسبة للاصول الشابتة بافتراض ان تكلفتها الاستبدالية بلغت ٣ امثال ما كانت عليه :

عدد اتباع FIFO	عدد اتباع	والتكلفة التاريخية والتكلفة الاله	بالتكلفة للاستهلاك	بالتكلفة للاستهلاك
٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات		
٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	مخزون اول المدة		
٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	المشتريات		
٠٠ ٠٠٠	١ ٧٠٠ ٠٠٠			
٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	مخزون اخر المدة		
٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠	تكلفة المبيعات		
٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	مجمول الربح		
٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	المصروفات الاخرى :		
٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	المصروفات العمومية		
٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	الاستهلاك		
٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	صافي الربح		
٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	الضرية ٤٠ ٪ / مدد فعلا على اساس اتباع FIFO		
٦٠ ٠٠٠)	٢٤٠ ٠٠٠	واحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية		
١٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	الارباح الموزعة ٧٥ ٪ / على اساس اتباع FIFO		
١٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	واحتساب الاستهلاك على اساس التكلفة التاريخية		
١٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	الارباح المعجوزة		

ويبدو واضحا من هذا المثال الدخايج الآتية :

عدد احتياج	عدد احتياج	
LIFO	FIFO	
١٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	- مجمل الربح
١٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	- صافي الربح
١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	الضريبة الممددة فعلا على اساس
١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	الارباح الموزعة فعلا على اساس
(٢٤٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠	الارباح المحجوزة

تطبيق ٣ :

ونفترض ان احد المشروعات يحصل على جميع الكميات اللازمة له من المشتريات بسعر واحد في اول السنة ، ويبيعها في خلال السنة بسعر اكثر ارتفاعا ، ويحتفظ بكمية مماثلة في بضاعة آخر المدة يرسلها الى السنة التالية بحيث يكون لديه في اول العام تلك الكميات الثابتة ، أي انه يشتري كمية معادلة لها بسعر معين في اول السنة ، ويبيع كمية مماثلة في خلال العام ليحتفظ بنفس الكمية في ذاية العام.

ولنفترض بجاذب ثبات الكمية ان مستوى الاسعار قد ارتفع خلال السنوات من ١٩٦٧ الى ١٩٧٧ ثلاث امثال ما كان عليه على ضوء البيانات الآتية :

٦٠٠٠ ليرة

١. قيمة المخزون في اول المدة سنة ١٩٦٧

المبيعات	المشتريات	٢. المدة
٨ ٥٠٠	٧ ٥٠٠	١٩٦٧
١٠ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٦٨
١١ ٥٠٠	١٠ ٥٠٠	٦٩
١٣ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	٧٠
١٤ ٥٠٠	١٣ ٥٠٠	٧١
١٦ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	٧٢
١٧ ٥٠٠	١٦ ٥٠٠	٧٣
١٩ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	٧٤
٢٠ ٥٠٠	١٩ ٥٠٠	٧٥
٢٢ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠	٧٦
٢٣ ٥٠٠	٢٢ ٥٠٠	٧٧

فأدنا نستطيع ان ذبين الاشار المترتبة على اتباع كل من مبدأ FIFO و LIFO خلال هذه السنوات في الجدولين الاتيين :

قائمة ارباح مبدأ FIFO تظهر تدفيع عمليات المشروع على الصورة الآتية :

عند ارباح مبدأ FIFO

مجموع الربح	المبيعات	تكلفة المبيعات	بضاعة آخر المدة =	الجملة	المشتريات	بضاعة اول المدة +	السنة
ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	
٢ ٥٥٠	= ٨ ٥٥٠	-	= ٧ ٥٥٠	-	= ٧ ٥٥٠	+ ٦ ٥٥٠	١٩٦٧
٢ ٥٥٠	= ١٠ ٥٥٠	-	= ٩ ٥٥٠	-	= ٩ ٥٥٠	+ ٧ ٥٥٠	١٩٦٨
٢ ٥٥٠	= ١١ ٥٥٠	-	= ١٥ ٥٥٠	-	= ١٥ ٥٥٠	+ ٩ ٥٥٠	١٩٦٩
٢ ٥٥٠	= ١٣ ٥٥٠	-	= ١٢ ٥٥٠	-	= ١٢ ٥٥٠	+ ١٥ ٥٥٠	١٩٧٥
٢ ٥٥٠	= ١٤ ٥٥٠	-	= ١٣ ٥٥٠	-	= ١٣ ٥٥٠	+ ١٣ ٥٥٠	١٩٧١
٢ ٥٥٠	= ١٦ ٥٥٠	-	= ١٥ ٥٥٠	-	= ١٥ ٥٥٠	+ ١٣ ٥٥٠	١٩٧٢
٢ ٥٥٠	= ١٧ ٥٥٠	-	= ١٦ ٥٥٠	-	= ١٦ ٥٥٠	+ ١٥ ٥٥٠	١٩٧٣
٢ ٥٥٠	= ١٩ ٥٥٠	-	= ١٨ ٥٥٠	-	= ١٨ ٥٥٠	+ ١٦ ٥٥٠	١٩٧٤
٢ ٥٥٠	= ٢٠ ٥٥٠	-	= ١٩ ٥٥٠	-	= ١٩ ٥٥٠	+ ١٨ ٥٥٠	١٩٧٥
٢ ٥٥٠	= ٢٢ ٥٥٠	-	= ٢١ ٥٥٠	-	= ٢١ ٥٥٠	+ ١٩ ٥٥٠	١٩٧٦
٢ ٥٥٠	= ٢٣ ٥٥٠	-	= ٢٢ ٥٥٠	-	= ٢٢ ٥٥٠	+ ٢١ ٥٥٠	١٩٧٧
٢٤ ٥٥٠	= ١٧٦ ٥٥٠	-	= ١٦٥ ٥٥٠	-	= ١٦٥ ٥٥٠	+ ١٤٨ ٥٥٠	

وعند اتباع مبدأ LIFO تظهر نتيجة عمليات المشروع على الصورة الآتية

عدد اتباع مبدأ LIFO

مجموع الربح	المبيعات	تكلفة المبيعات	بضاعة آخر المدة =	الجملة	المشتريات	بضاعة أول المدة +	المسئلة
ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	ليبرة	
١ ٠٠٠	= ٨ ٥٠٠	- ٧ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ١٣ ٥٠٠	= ٧ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٧
١ ٠٠٠	= ١٠ ٥٠٠	- ٩ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ١٥ ٥٠٠	= ٩ ٠٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٦٨
١ ٠٠٠	= ١١ ٥٠٠	- ١٠ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ١٦ ٥٠٠	= ١٠ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٦٩
١ ٠٠٠	= ١٣ ٥٠٠	- ١٢ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ١٨ ٥٠٠	= ١٢ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٠
١ ٠٠٠	= ١٤ ٥٠٠	- ١٣ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ١٩ ٥٠٠	= ١٣ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧١
١ ٠٠٠	= ١٦ ٥٠٠	- ١٥ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢١ ٥٠٠	= ١٥ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٢
١ ٠٠٠	= ١٧ ٥٠٠	- ١٦ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢٢ ٥٠٠	= ١٦ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٣
١ ٠٠٠	= ١٩ ٥٠٠	- ١٨ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢٤ ٥٠٠	= ١٨ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٤
١ ٠٠٠	= ٢٠ ٥٠٠	- ١٩ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢٥ ٥٠٠	= ١٩ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٥
١ ٠٠٠	= ٢٢ ٥٠٠	- ٢١ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢٧ ٥٠٠	= ٢١ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٦
١ ٠٠٠	= ٢٣ ٥٠٠	- ٢٢ ٥٠٠	= ٦ ٠٠٠	- ٢٨ ٥٠٠	= ٢٢ ٥٠٠	+ ٦ ٠٠٠	١٩٧٧
١١ ٠٠٠	= ١٧٦ ٥٠٠	- ١٦٥ ٥٠٠	= ٦٦ ٠٠٠	- ٢٣١ ٠٠٠	= ١٦٥ ٥٠٠	+ ٦٦ ٠٠٠	

ويلاحظ في الجدول الاول عدد اتباع طريقة FIFO ان الكمية التي اشترتها المنشأة في سنة ١٩٦٧ بمبلغ /٦.٠٠٠/ ليرة باعته في سنة ١٩٦٨. والكمية التي اشترتها في سنة ١٩٦٨ بمبلغ /٧.٥٠٠/ ليرة باعته في سنة ١٩٦٩. وهكذا استمرت المنشأة حتى باعت في سنة ١٩٧٧ الكمية التي اشترتها في سنة ١٩٧٦ بمبلغ /٢١.٥٠٠/ ليرة بحيث تظهر دائما الكميات المشتراة في كل سنة كبضاعة آخر المدة في نهاية تلك السنة. ولهذا تظهر المفردة التي اشترت في سنة ١٩٧٧ بمبلغ /٢٢.٥٠٠/ ليرة كبضاعة آخر المدة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٧.

ويلاحظ من الجدول الثاني عدد اتباع مبدأ LIFO ان الكمية التي اشترتها المنشأة في سنة ١٩٦٧ بمبلغ /٧.٥٠٠/ ليرة هي التي بيعت في نفس السنة، والكمية التي اشترت في سنة ١٩٧٦ بمبلغ /٩.٠٠٠/ ليرة هي التي بيعت في نفس السنة، وهكذا حتى تباع الكمية التي اشترت بمبلغ /٢٢.٥٠٠/ ليرة في سنة ١٩٧٧ بحيث تظهر دائما الكمية التي كانت موجودة لدى المنشأة في اوليناير سنة ١٩٦٧ كبضاعة آخر المدة في جميع السنوات.

ونقارن في الجدول الاتي بين بعض نتائج اتباع كل من طريقتي FIFO

و LIFO .

عدد اتباع طريقة LIFO	عدد اتباع طريقة FIFO
تبقى بضاعة آخر المدة بمبلغ /٦.٠٠٠/ ليرة في جميع السنوات وهو ما يقل بمبلغ /١٦.٥٠٠/ ليرة عن التكلفة الاستبدالية في نهاية سنة ١٩٧٧ .	١. ترتفع قيمة بضاعة آخر المدة بارتفاع التكلفة الاستبدالية من ٧.٥٠٠ ليرة في سنة ١٩٦٧ الى ٢٢.٥٠٠ ليرة في سنة ١٩٧٧
يبيلغ مجموع تكلفة المبيعات خلال تلك السنوات /١٦.٥٠٠/ ليرة	يبيلغ مجموع تكلفة المبيعات خلال تلك السنوات /١٤.٨٥٠/ ليرة .
ويبلغ مجموع الربح خلال السنوات ١٩٦٧ - ١٩٧٧ مبلغ /١١.٠٠٠/ ليرة .	يبيلغ مجموع مجمل الربح خلال السنوات ١٩٦٧ - ١٩٧٧ مبلغ /٢٧.٥٠٠/ ليرة .

المبحث الخامس

بعض عناصر الاصول والمصنوع الاخرى

أولا : بعض عناصر الاصول الاخرى :

تناولنا فيما سبق اهم عناصر الاصول وهي :

- الاصول الشابتة .
- والمخزون السلعي .

ويبقى بعد ذلك بعض الاصول الاخرى التي تشير اليها اشارة عابرة —
فيما يلي :

الاستثمارات :

تقسم الاستثمارات الى نوعين رئيسيين :

النوع الاول : الاستثمارات الشابتة :

والمقصود هو الاسهم التي يشتريها المشروع بقصد الاحتفاظ بها بصفة مستمرة دائمة ، كما هو الحال عندما تقوم احدى الشركات القابضة بشراء اسهم في شركة تابعة لها بقصد السيطرة عليها . وفي هذه الحالة تكون ذية الشركة القابضة . عند انصرفت الى الاحتفاظ بتلك الاسهم بصفة دائمة . وفي هذه الحالة تعتبر الاستثمارات اقلا من الاصول الشابتة .

ويسجل هذا النوع الاصول بسعر التكلفة عند شرائه . وتظهر في قائمة المركز المالي دائما بسعر التكلفة الا اذا طرأ نقص كبير يعتبر نقصا مؤكدا شابتا . وفي هذه ينبغي تخفيض التكلفة الاصلية بقيمة هذا النقص .

النوع الثاني : الاستثمارات المتداولية :

والمقصود هو الاسهم والسندات التي يشتريها المشروع بقصد استثمار فائض امواله بدلا من بقائها عاطلة .

على انه نظرا لان المشروع يحتفظ بهذه الاوراق بصفة مؤقتة أو عارضة فإن هذا النوع من الاستثمارات يعتبر من الاصول المتداولة .

ويسجل هذا النوع من الاصول عدد شرائه بالتكلفة .

ويقوم في قائمة المركز المالي في آخر العام على " سعر التكلفة أو سعر السوق ايهما اقل " ، كما يمكن ان يظهر بالتكلفة ناقصا مخصص هبوط الاسعار بمقدار النقص الذي طرأ في سعر السوق على سعر التكلفة .

ثانيا : بعض انواع الخصوم :

وتتضمن الخصوم العناصر الاتية بصفة رئيسية :

١. رأس المال .
٢. الاحتياطي القانوني .
٣. الاحتياطيات الاضافية .
٤. القروض الطويلة الاجل .
٥. الخصوم المتداولة .
٦. المخصصات .

وتمثل العناصر الثلاث الاولى حقوق الملكية في المشروع .

وسنشير باختصار فيما يلي الى القروض الطويلة الاجل والخصوم المتداولة (١)

١. القروض الطويلة الاجل :

القروض الطويلة الاجل هي الاموال التي يقترضها المشروع من الغير على ان يقوم بسدادها على مدى اكثر من سنة . فمدة سداد القرض هي معيار التفرقة بين القرض طويل الاجل والقرض قصير الاجل ذلك لان الشان يمدد خلال سنة على الاكثر ، اما الاول فيستحق السداد على مدى اكبر من سنة .

وتسجل القروض طويلة الاجل بقيمتها الاسمية ، وتقوم في قاشعة المركز المالي في نهاية العام بتلك القيمة اي بالرصيد الدفترى .

(١) دكتور فاروق عبدالعال : المرجع سابق الاشارة اليه .

٢. الخصوم المتداولة :

وتتضمن الخصوم المتداولة عناصر الالتزامات قصيرة الاجل. وهي تشمل عادة العناصر الآتية :

١. الموردون .
٢. اوراق الدفع .
٣. الدائنون المتنوعون .
٤. الارصدة الدائنة الاخرى .

وتسجل هذه العناصر بقيمتها الاسمية ، وتظهر في قائمة المركز المالي برصيدھا الدفتری في اخر العام .

ونظرا لما تتطلبه عناصر المخصصات والاحتياطيات ورأس المال العامل من اهمية خاصة فقد رأينا ان نخصص في الصفحات التالية مبعثا خاصا للمخصصات والاحتياطيات ومبعثا آخر لرأس المال العامل .

المبحث السادس

المخصصات والاحتياطيات

لا تخلو قائمة الربح وحساب التوزيع من المخصصات والاحتياطيات . وقد أشار هذان التعبيران كثيرا من الجدل والنقاش في المجال المحاسبي والضريبي .

وبمعنى الفقه المحاسبي بالمخصصات والاحتياطيات بسبب ما لها من اثر كبير على حساب الربح وتعدد المركز المالي .

ونتناول فيما يلي المخصصات والاحتياطيات كل منهما على حدة .

أولا : المخصصات :

يمكن تعريف المخصصات بأنها المبالغ التي تحجز من الارباح لتحقيق غرض من اغراضها الاتية :

والمخصصات هي في الواقع تحميل على ارباح المنشأة احتسبت لمقابلة اعباء معلومة ولكن قيمتها غير محدودة بدقة كافية ، او التزامات مؤجلة الدفع الى وقت غير معروف بيقين مؤكد . وللوصول الى الربح الحقيقي يجب احتساب هذه المخصصات وان شرب على ذلك ظهور خسارة بالقوائم الختامية للمشروع .

وبينما نجد ان مجال ظهور بعض المخصصات هو حساب التشغيل كمخصصات استهلاك الاصول الثابتة التي تستخدم في العملية الانتاجية في المؤسسات الصناعية ، نجد ان مجال ظهور البعض الاخر هو حساب الارباح والخسائر كمخصص مكافأة شرك الخدمة ومخصص هبوط اسعار الاوراق المالية ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها الخ .. ، وأن كان هناك اتجاه لم يستقر الرأي عليه بعد وهو اظهار بعض المخصصات في حساب المتاجرة كمخصص هبوط اسعار المنتجات الجاهزة .

كما تخدم قوانين الشركات عادة على انه اذا اضطرت الشركة الى استخدام جزء من هذا الاحتياطي فيجب عليها ان تماود الكرة باستقطاع النسبة المقررة من الارباح حتى يصل الاحتياطي الى الحد المقرر له .

٢. الاحتياطي النظامي :

وهو الاحتياطي الذي تكونه الشركة تنفيذا لقانونها النظامي او الاساسي . وقد يدم القانون النظامي لبعض الشركات على حيز نسبة من الارباح الصافية القابلة للتوزيع بحساب الاحتياطي القانوني حتى تصبح الشركة اقدر على الوقوف امام ما قد يواجهها من مشكلات اخلاء حياتها .

ثالثا : الاحتياطيات الاختيارية :

وهي احتياطيات اضافية تكونها الشركة او المشروع بارادتها وفق سياستها المالية وليس تنفيذا لاحكام قانون الشركات او النظام الاساسي للشركة . والغرض من هذه الاحتياطيات الاختيارية هو تحقيق السياسة المالية او الادارية الخاصة بالشركة او لمزيد من الدعم للمركز المالي للشركة بصفة عامة .

ونتناول فيما يلي بعض امثلة عن الاحتياطيات الاختيارية .

١. احتياطي استهلاك السندات :

أن الاموال التي تحصل عليها الشركة نتيجة اصدار السندات لا تمسك ايرادا للمشروع ، ومن ثم فانها لا تظهر في الجاذب الدائن من قائمة الربح ولهذا فإن سداد هذه السندات لا تعتبر تكليفا على الربح .

غير ان بعض الشركات ترى ان تعجز سنويا من الارباح الصافية القابلة للتوزيع مبلغا سنويا يتجمع بما يمكن الشركة من الوفاء بقيمة تلك السندات في نهاية تلك المدة المقررة من استهلاكها او بما يعاونها على الاستهلاك السنوي لتلك السندات .

وتضمنت توصية هذه الجمعيات تحميل الربح بعبء الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية ثم تكوين هذا الاحتياطي الذي يمثل الفرق بين :

- عبء الاستهلاك محسوبا على أساس التكلفة الاستبدالية .
- وعبء الاستهلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية .

أى ان هذه الجمعيات قد اتجهت في مرحلة معينة الى التمييز بين عذرين :

أ. عبء الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية ، ويحمل الربح
به قبل الوصول الى صافي الربح القابل للتوزيع .

ب. الزيادة في عبء الاستهلاك محسوبا على أساس التكلفة الاستبدالية
على عبء الاستهلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية .

وتؤخذ هذه الزيادة من الارباح الصافية القابلة للتوزيع
التي تظهر في حساب التوزيع لكي تجذب في احتياطي ارتفاع
اسعار الاصول الشائعة .

ونظرا لان هذه المبالغ تعجز عن ارباح الصافية القابلة للتوزيع فهي لا تعتبر من الاعباء التي تظهر في قائمة الربح وانما تعتبر من الارباح المحجوزة التي تظهر في حساب التوزيع .

٢ . احتياطي التوسيعات :

ومن الاحتياطات الاضافية التي تكونها الشركات ، احتياطي التوسيعات

فقد تتجه الشركة في سياستها نحو القيام بتوسيعات جديدة ، وقد ترى انه من الافق لها ان تعتمد على مواردها المالية الخاصة في تمويل هذه التوسعات دون مطالبة حملة الاسهم في زيادة رأس المال ، ودون اصدار سندات او الحصول على قروض طويلة الاجل .

ومن اجل هذا فهي قد تلجأ الى حجز جزء من الارباح الصافية القابلة للتوزيع لتكوين احتياطي التوسيعات .

٣ . احتياطي الطوارئ :

وقد تكون الشركة من ارباحها السنوية الصافية القابلة للتوزيع احتياطي لمقابلة الطوارئ التي قد تتعرض لها الشركة في حياتها المستقبلية لسبب من الاسباب .

ويعتبر هذا الاحتياطي من الاحتياطات الاختيارية الاضافية .

٤ . احتياطي ارتفاع الاصول الشابتة :

بسبب ظاهرة ارتفاع الاسعار والتضخم المستمر اتجهت الجمعيات العلمية للمحاسبة وجمعياتها العملية الى التوصيات باحتساب استهلاك الاصول الشابتة على اساس التكلفة التاريخية ، مع جواز تكوين احتياطي لمقابلة ارتفاع اسعار الاصول الشابتة يؤخذ من الارباح الصافية القابلة للتوزيع .

المبحث السابع

رأس المال العام

أولا : رأس المال العامل :

يهتم الدائنون والمقرضون برأس المال العامل في المشروع الذي يتحمل في زيادة الاصول المتداولة على الخصوم المتداولة .

ويهتم المساهمون والمستثمرون بدراسة اسباب التغير في رأس المال العامل في نهاية كل سنة من السنوات المالية وذلك للحكم على الموارد المالية التي حصل عليها المشروع والطريقة التي استخدمتها ادارة المشروع في استخدام تلك الموارد .

ومن هنا ظهرت الحاجة الى قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

ونتناول فيما يلي تعريفها ثم الصورة المختلفة لعرضها وهي :

أولا : الصورة التقليدية .

ثانيا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين .

Funds Statement - Two - Section Form

ثالثا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لاحتياج عمليات المشروع :

Funds Statement - Sequence Form

شاذيا : قائمة الموارد المالية واستخداماتها

STATEMENT OF SOURCES & USES OF FUNDS.

وقد احتلت تلك القائمة مكانتها بين الحسابات المنشورة شارة وببين تقارير مجلس الادارة شارة اخرى ، ثم شاع استعمالها بعد ذلك في بريطانيا والدول الاخرى .

وقد ظهرت هذه القائمة اول الامر في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها قائمة جديدة تقدم بيانات جديدة لا يمكن تقديمها تقديما مباشرا عن طريق القوائم المنشورة المتعارف عليها من قبل .

وقد ظهرت اهمية هذه القائمة ودلالاتها وأن كانت لم ترق بعد الى مستوى القائمتين السابقتين اللتين لا يزال استعمالها شائعا ومتعارفا عليه . ولعل ذلك يرجع الى ما تتضمنه قوانين الشركات وقوانين الضرائب في البلاد الانجليزية وفي الجمهورية العربية المتحدة من حيث ضرورة نشر حساب الارباح والخسائر والميزانية بالنسبة لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة يوما يتطلبه قانون ضريبة الارباح التجارية والصناعية من تقديم هاتين القائمتين الى مصلحة الضرائب .

ويرد المحاسبون الفكرة الاصلية لقائمة المواد المالية واستخداماتها الى William Morse Cole الذي تناول هذه القائمة منذ خمسين عاما تقريبا وعرض لأول مرة بيانه " من اين حصلنا على هذه الموارد " و " الى اين ذهبت " . (1) " Where Gone , Where Got "

وقد اخذ رجال الاعمال والمحاسبون يوجهون عناية كبيرة لقائمة الموارد المالية واستخداماتها بعد الحرب العالمية الشاذية .

وقد قام احد الباحثين بعمل تحقيق عن مدى استخدام قائمة الموارد المالية في الحياة العملية عن طريق مكاتب المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الامريكية .

(1) Kemgner, Jack, "Funds Statement Practices of Certified Public Accounting Firms," The Accounting Review, January 1957 ,

وقد ظم الباحث من بحثه هذا الى وجود اتجاه عام نحو استخدام قوائم الموارد المالية في تقرير المراجع . فمئذ عشر سنوات كانت ثلث تقارير المراجعين تقريبا تضم قائمة الموارد المالية . اما اليوم فأن كل شئسي تقارير المراجعين تضم هذه القائمة (١) .

الشأ : تعريف قائمة الموارد المالية واستخداماتها :

ويمكن تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها بأنها القوائم التي تتضمن بيان المصادر المختلفة للحصول على الاموال النقدية او ما يعادلها (الذمم وأوراق القبض) وطرق استخدام هذه الموارد المالية في المشروع .

وتختلف هذه القائمة عن قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية الشئسي تتضمن مجموع الاموال المقبوضة والمدفوعة والتي تسمى قائمة الموارد النقدية واستخداماتها .

ولهذا يطلق على الاموال التي تظهر في قوائم الموارد المالية استخداماتها موارد رأس المال العامل Working Capital Funds لتمييزها عن الاموال النقدية Cash Funds .

ان فكرة قوائم الموارد المالية واستخداماتها هي بيان اسباب الخلاف بين صافي الربح كما يظهر في حساب الارباح والخسائر وبين الموارد المالية التي حصلت عليها المنشأة . أو هي وسيلة لتعديل صافي الربح او صافي الخسارة التي تظهر بحساب الارباح والخسائر حتى نحصل على الموارد المالية التي حصلت عليها المنشأة خلال فترة معينة .

فقد تحقق المنشأة ارباحا طائلة ولكنها لا تؤدي في النهاية الى زيادة الموارد المالية ورأس المال العامل متى قامت المنشأة باستخدام هذه الارباح في شراء اصول ثابتة جديدة او استثمارات او في تسديد مستندات أو رد قروض .

(١) المرجع سابق الاشارة اليه صفحتي ٧٢ ، ٨١

وقد يحدث العكس اذ قد تحقق المنشأة خسارة في سنة ما ولكنها لا تؤدي في النهاية الى تحقيق نقص في الموارد المالية ورأس المال العامل متساوي قامت المنشأة ببيع بعض الاصول الشائعة او الاستثمارات او اصدار اسهم جديدة او سندات .

ولا شك ان مقارنة مفردات الميزانية في نهاية سنتين متتاليتين تؤدي الى الوقوف على مقدار ما طرأ من تغير على رأس المال العامل . ولكن قائمة الموارد المالية لا تؤدي فقط الى بيان مقدار التغير في رأس المال العامل ولكنها تؤدي ايضا الى بيان اسبابه (١) كما انها تتضمن بعض مفردات حساب الارباح والخسائر .

بما : الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية واستخداماتها :

المصادر الرئيسية للاموال التي تحصل عليها المنشأة تكون عادة :

١. صافي الربح من العمليات .
٢. اموال الاستهلاك .
٣. الاموال التي تحصل عليها المنشأة نتيجة اصدار اسهم رأس المال او اصدار اسهم جديدة لزيادة رأس المال .
٤. السندات التي تصدرها الشركات .
٥. القروض التي تحصل عليها المنشآت من البنوك .
٦. شمن بيع بعض الاصول الشائعة ، ويكون ذلك عادة في نهاية حياتها الانتاجية .
٧. المتحصل من شمن بيع الاستثمارات التي تكون عادة في شكل اوراق مالية .
٨. الاعانات والهبات والصبرعات والانواع الاخرى من الارباح القدرية او المعارضة .

(١) Moonitz, Maurice, "Inventories and the Statement of Funds ", The Accounting Review (July , 1943).

اما ابواب استخدام هذه الاموال فهي عادة تتخذ الصور الاتية كلها او بعضها .

١. ما تدفعه المنشأة الى حملة الاسهم او الى اصحابها :

- أ. كأرباح عن رؤوس الاموال المستثمرة .
- ب. او رد لقيمة الاسهم عند استهلاكها .

٢. ما تدفعه المنشأة الى حملة سنداتها :

- أ. كفوائد عن سنداتهم .
- ب. او كرد لقيمة تلك السندات عند استهلاكها .

٣. ما تدفعه المنشأة الى البنوك والمقرضين :

- أ. كفوائد عن هذه القروض .
- ب. كتسديدات لتلك القروض .

٤. منخرات الاصول الشائبة التي يستخدمها المشروع بقصد احلال اصول شائبة جديدة بدلا من الاصول الشائبة المستهلكة وذلك للمحافظة على القدرة الانتاجية ، او التوسيعات الجديدة بقصد زيـادة هذه القدرة الانتاجية .

٥. شراء الاستثمارات التي تتمثل عادة في شكل اوراق مالية والتي تكون احيانا في شركات شائعة بقصد السيطرة عليها او التعاون معها او لاي غرض آخر من الاغراض .

٦. تسوية الخسائر التي تكون قد اصابـت المنشأة .

٧. الاعاضات او التبرعات التي تدفعها المنشأة الى الغير .

وذبين فيما يلي اهم عناصر الموارد المالية واستخداماتها كما تظهر الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية .

الصورة التقليدية لقائمة الموارد المالية واستخدامها

لاحدى الشركات عن السنة الممنهية في ٣١ ديسمبر سنة

استخدامات الموارد :

ارد التي امكن الحصول عليها :

اولا - في مدفوعات الى حملة الاسهم :

- من العمليات :

١. استهلاك الاسهم الممتازة :

اني ربح السنة

أ. القيمة الاسمية .

اذا او (ناقصا)

ب. العلاوة .

اليف وايرادات العمليات التي لا تؤثر

٢. الارباح الموزعة

في رأس المال العامل وهي :

أ. عن الاسهم الممتازة

الاستهلاك

ب. عن الاسهم العادية .

- استهلاك المباني

- استهلاك الآلات

ثانيا - في تخفيض القروض طويلة الاجل

- التخفيضات :

او المخصصات اللازمة لها :

- تخفيضات حق الاختراع .

١. تسديد سندات ه ٠/٠ .

- تخفيضات خصم السندات ه ٠/٠ .

٢. قسط السندات غير المضمونة طويلة

- تخفيضات علاوة اصدار سندات ه ٠/٠ .

الاجل الذي اصبح مستحقا خلال السنة .

٣. ودائع الاحتياطي المستثمر .

٣ - من مصادر رأس المال :

ثالثا : في مدفوعات لشراء اصول شائعة :

اصدار اسهم جديدة :

او مصروفات رأسمالية :

بالقيمة الاسمية

١. شراء اراضي

علاوة الاصدار

٢. شراء آلات

٤ - من اصدار سندات :

٣. شراء معدات للثقل

بالقيمة الاسمية

٤. اصلاحات غير عادية للمباني

علاوة الاصدار

- من بيع الاصول :

٣ في الشركة " س " .

راضي .

آلات

= جملة الاموال المستخدمة

الاموال التي امكن الحصول عليها

الزيادة في رأس المال العامل .

في رأس المال العامل

وبلاحظ ان هذه القائمة التقليدية تبدأ بـصافي الربح المعاسب من العمليات (أى من النشاط الرئيسي للمشروع) بعد استبعاد الاستهلاك .

ولما كان الاستهلاك عبثا دفتريا لا يسدد نقدا ، لهذا فأن العنصر الثاني في هذه القائمة يكون الاستهلاك أى اموال الاستهلاك .

ويعتبر الاستهلاك موردا من الموارد المالية للمشروع يضاف الى الربح المعاسبي الذى يتحدد بعد خصم الاستهلاك .

مسا : صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القسمين : (١)

FUNDS STATEMENT-TWO SECTION FORM

وتتضمن هذه القائمة قسمين رئيسيين :

القسم الاول : ويضم الموارد المالية من مصادرها المختلفة .

القسم الثاني : يضم عناصر استخدام تلك الموارد المالية .

ولا تتضمن هذه الصورة تبويبا معينيا للمصادر المختلفة للموارد المالية واستخداماتها .

ويمكن ان تظهر الصورة الاولى لتلك القائمة على النحو الاتي :

DIXON, HEPWORTH AND PATON :

(١)

" ESSENTIALS OF ACCOUNTING " , (NEW YORK: THE MACMILLAN CO.,)
PAGE 671.

الشركة الدولية للمباني
قائمة الموارد المالية واستخداماتها ذات القيمة
عن السنة المنتهية في ٧٧/١٢/٣١

الموارد المالية :

١٠٠ ٠٠٠	من إيرادات النشاط العادي للمشروع
١٠ ٠٠٠	من بيع الاراضي
٢٠ ٠٠٠	من بيع الآلات
٣٥ ٠٠٠	من بيع الاستثمارات
٤٥ ٠٠٠	من اصدار اسهم جديدة
<hr/>	
٢٠٥ ٠٠٠	
<hr/>	

استخدامات الموارد المالية :

٧٥ ٠٠٠	في الدفعات التقديرية للمشروع ، والفوائد والضرائب
٥ ٠٠٠	في سداد ارباح الاسهم الممتازة
١٥ ٠٠٠	في سداد ارباح الاسهم العادية
٣٥ ٠٠٠	في استهلاك السندات
٤٥ ٠٠٠	في شراء صافي جديدة
<hr/>	
١٧٥ ٠٠٠	
<hr/>	

٢٥ ٠٠٠	• الزيادة في رأس المال العامل
<hr/>	

١: صورة قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات المشروع (١)

FUNDS STATEMENT - SEQUENCE FORM.

وتتميز هذه الطريقة عن سابقتها في انها تبوبدشاج العمليات الرئيسة
الاتية لنشاط المشروع على الوجه الاتي :

أولا : نتيجة العمليات العادية للمشروع .

ثانيا : نتيجة عمليات الاصول غير المتداولة .

ثالثا : تسديدات ارباح الاسهم .

رابعا : نتيجة عمليات التمويل .

خامسا : نتيجة عمليات التوسعات .

وعند عرض الموارد المالية واستخداماتها على هذه الصورة الجديدة
للعمليات الواردة في الصورة التقليدية فأنها تظهر على النحو الاتي :

**قائمة الموارد المالية واستخداماتها لتتابع عمليات المشروع
عن السنة المنتهية في ١٩٧٧/١٢/٣١**

<u>أولا : نتيجة العمليات العادية للمشروع :</u>	
المقبوضات من الإيرادات	١٠٠ ٠٠٠
الدفعات النقدية للمشروع والضرائب والغوائد	٨٠ ٠٠٠
رصيد الموارد المالية من العمليات	٢٠ ٠٠٠
<u>ثانيا : نتيجة عمليات الأصول غير المتداولة :</u>	
المتحصلات من بيع الأراضي	١٠ ٠٠٠
المتحصلات من بيع الآلات	٢٠ ٠٠٠
الموارد المالية من العمليات ومن الأصول غير المتداولة	٣٠ ٠٠٠
٥٠ ٠٠٠	
<u>ثالثا : تسديدات أرباح الأسهم العادية :</u>	
رصيد الموارد المالية بعد توزيع الأرباح	١٥ ٠٠٠
٣٥ ٠٠٠	
<u>رابعا : نتيجة عمليات التمويل :</u>	
متحصلات من بيع الاستثمارات	٣٠ ٠٠٠
متحصلات من إصدار أسهم جديدة	٤٠ ٠٠٠
٧٠ ٠٠٠	
ـ رد قيمة السندات المستهلكة	٣٥ ٠٠٠
الموارد المالية المتاحة للتوسيعات	٣٥ ٠٠٠
٧٠ ٠٠٠	
<u>خامسا : نتيجة عمليات التوسيعات :</u>	
مشتريات مبانٍ جديدة	٤٥ ٠٠٠
الزيادة في رأس المال العامل	٢٥ ٠٠٠
=====	

أن عرض الموردين المدينتين لقائمة الموارد المالية واستخداماتها
يقوم على أساس اعتبار الإيرادات النقدية من بين عناصر الموارد المالية وأن
الدفعات النقدية من بين عناصر من الاستخدامات . ولهذا لا نتأخذ الاستهلاك في
الاعتبار لأنه لم يدرج ضمن الدفعات النقدية .

القسم الثاني

نواحي التدقيق في القوائم المالية

عدد اتباع مبدأ التكلفة التاريخية

في فترات ارتفاع الأسعار

و

استخدام الأرقام القياسية

لتعديل القوائم المالية.

الفصل الثامن

نواحي الذقرفي قوائم الربح وقوائم المركز المالي
عدد اتباع مبدأ التكلفة التاريخية
في فترات ارتفاع الأسعار.

المبحث الاول : نواحي الذقرفي القوائم المالية عند استخدام مبدأ التكلفة التاريخية .

أولا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية ارباح صورية وليست حقيقية .

ثانيا : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية لا تتضمن الارباح او الخسائر نتيجة الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات الدقدية .

ثالثا : تستخدم القوائم المالية للسيرة اللبناذية كوحدة للقياس باعتبار انها وحدة ثابتة ، والواقع انها متغيرة تكاد لا تعرف الاستقرار والثبات .

رابعا : ارباح المنشآت الواردة بالتقارير لا تسمح بالمحافظة على رأس المال سليما .

خامسا : عدم سلامة معدل الاستثمار .

المبحث الثاني : الاثار المترتبة على نواحي الذقرفي قوائم الربح وقوائم المركز المالي بالنسبة لمن يستخدمها .

أولاً : بالذنبه للمسؤولين عن ادارة الشركات والمؤسسات .

شاذيا : بالنسبة لرحلة الاسهم .

ثالثا : بالنسبة للدائنين وهيئات الائتمان والبدوك .

رابعاً : بالنسبة للموظفين .

خامسا : بالنسبة للمصالح والهيئات الحكومية .

المبحث الثالث : نظرية القوة الشرائية .

المبحث الرابع : الأرقام القياسية كأداة لتعديل القوائم المالية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين .

الفصل الثامن

نواحي النقص في قوائم الربح وقوائم المركز المالي

عدد اتباع مبدأ التكلفة التاريخية

في فترات تغير مستوى الاسعار

تلخص فيما يلي اهم نواحي النقص في قوائم الربح وقوائم المركز المالي المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية واسس المحاسبة المتعارف عليها ، وقصورها عن اداء وظيفتها بالذمة لمن يستخدمها .

المبحث الاول

نواحي النقص في القوائم المالية ، عدد اتباع مبدأ التكلفة التاريخية .

أولاً : ارباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية ارباح صورية وليست حقيقية :

في ظل مبدأ " التكلفة التاريخية " تظهر الايرادات في القوائم المالية معبرا عنها بوحدة الذقد الحالية السائدة خلال العام . بينما تقابلها بمحض المصروفات كالاستهلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدة نقدية غير متماثلة هي خليط من الوحدات النقدية لفترات سابقة والسائدة خلال العام .

وحتى يتم قياس ارباح المشروع على اساس سليم ينبغي تعديلها للتعبير عنها بما يقابلها من سلخ وخدمات ويستخدم لهذا الغرض احد الارقام القياسية العامة او الارقام القياسية الخاصة لتعديل كل مفردة من مفردات مصروفات وايرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح والتغير الحقيقي الذي طرأ عليه . (١)

CORBIN , DONALD, A. " CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS. (١)
AN ANALYSIS AND A CASE STUDY", UNPUBLISHED PH.D.DISSERTATION,
UNIVERSITY OF CALIFORNIA, 1954 ,PP 8 -10 .

أن كلمة " حقيقي " (١) يقصد بها قياس يقوم على مجموعة من السلع والخدمات في تجنب استخدام وحدة النقد ذات القيمة المتغيرة ، أما الأرباح الواردة بالقوائم المالية المتعارف عليها وفقا لمبدأ " التكلفة التاريخية) فتحدد نتيجة مقارنة الإيرادات والمصروفات التي تظهر معبرا عنها بوحـدات نقدية غير متماثلة .

شاذيا : أرباح المنشآت التي تظهر بالقوائم المالية لا تتضمن الأرباح أو الخسائر نتيجة الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات النقدية :

فالشركة التي تصدر سندات قيمتها الاسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ليرة في سنة ١٩٦٥ حيث يكون مستوى الأسعار ١٠٠ - تحقق ربحا عندما تسدها في سنة ١٩٧٨ عندما يبلغ مستوى الأسعار ٣٠٠ . ذلك لأن الشركة تكون قد حصلت على قيمة السندات عندما كانت الليرة اللبناذية لها قوة شرائية كبيرة ، بينما تسدها بقيمتها الاسمية اي بعدد ثابت من الليرات اللبناذية تبلغ قوتها الشرائية ثلث ما كانت عليه تقريبا .

وتكون خسارة حملة السندات معادلة لهذه الأرباح التي حققتها الشركة ذلك لانهم اقترضوا الشركة ٥٠٠ ٠٠٠ ليرة عند ما كانت قوتها الشرائية كبيرة . بينما يقيضون هذا العدد الثابت من الليرات عندما تنخفض قوتها الشرائية الى ثلث ما كانت عليه تقريبا .

ولما كانت هذه الأرباح والخسائر لا تتحقق نتيجة عمليات البيع والشراء العادية التي تقوم بها المنشأة ، فأنها لا تسجل بالدفاتر وفقا لقواعد المعاسبة المتعارف عليها رغم ما لها من اثار كبيرة بالنسبة لانواع معيدة من المنشآت ، كشركات المرافق العامة التي تلجأ عادة الى اصدار السندات وتعتمد عليها كمورد من الموارد الرئيسية لتمويل عملياتها . (١)

JONES, RALPH, H., PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, ١ CASE STUDIES OF FOUR COMPANIES, (OHIO, AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1955) .

المرجع السابق . صفحة ٩
وقد ذكر R.C. Jones في بحثه السابق الإشارة اليه انه عدد استخدام كلمة " حقيقي " في تعبير " الدخل الحقيقي " و " الأجور الحقيقية " و " الربح الحقيقي " و رأ المال الحقيقي " يقصد بها معيار لقياس القيمة غير المعيار النقدي الذي يمثل في وحدات نقدية متغيرة في قيمتها (راجع صفحة ٩) .

خالصا : تستخدم القوائم المالية الليرة اللبنانية كوحدة للقياس باعتبار
انها وحدة شائعة والواقع انها وحدة متغيرة تكاد لا تخرف الاستقرار
والثبات :

ففي الميزانية تظهر مفردات الاصول والخصوم معبرا عنها بالليرة اللبنانية
بيدما يرجع اصل هذه المفردات او الجزء الاكبر منها الى عدد من السنوات السابقة

ولكن مبدأ " التكلفة التاريخية " يتجاهل التغير في مستوى الاسعار ،
ويفترض ان الليرة في خلال السنوات كانت لها قيمة واحدة . ويجوز اضافة
أو خصم الليرات ذات القيم المتفاوتة ، ولهذا تتضمن الميزانية مفردات يتم
التعبير عنها بليرات غير متماثلة .

وقد انتقد البعض تجاهل التغير في قيمة وحدة النقد في عبارة طريقة
حيث قال :

- " ... لو ان دولار كل سنة له اسم خاص يميزه عن دولار السنوات "
- " الاخرى فأن المحاسبين سيدهشون عندما يقترح البعض اضافة "
- " (أو خصم) هذه المفردات غير المتماثلة الى بعضها . ومع "
- " ذلك فهذا هو ما يتم فعلا عند أخذ الارقام الواردة بالقوائم "
- " المالية على علائها . "

من الغريب ان يحرص المحاسبون على ان تظهر نتيجة عمليات الفروع الاجنبية
معبرا عنها بوحدة النقد المحلية مع مراعاة سعر الصرف ، حتى تصبح القوائم المالية
للمركز الرئيسي والفروع التابعة له معبرا عنها بوحدات نقدية متماثلة . ولكنهم
لا يحرصون على تعديل القوائم المالية الخاصة بالعمليات المحلية حتى تظهر
معبرا عنها بوحدة نقدية متماثلة مهما تغيرت القوة الشرائية لهذه الوحدة .

-
- (١) الاستاذ علي توفيق : " استهلاك الاصول الشائعة في ظل مستويات الاسعار المتغيرة "
مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية سنة ١٩٤٥ ص ٤٠ . وقد عبر عن
هذا الرأي فذكر " أن حسابات اية فترة تكون مزيجا مختلطا من قيم نقدية
ذات قوى شرائية مختلفة لها لا يصح جمعها و اضافتها ل اظهار المركز الحقيقي
للمدشاة ولبيان نتائج اعمالها .

رابعاً : ارباح المنشآت الواردة بالتقارير لا تسمح بالمعافاة على رأس المال سليماً :

أن قواعد المعاسبة المتعارف عليها تسمح بالمعافاة على رأس المال النقدي ، ولكنها لا تسمح بالمعافاة على رأس المال الحقيقي ، فهي لا تسمح ———— اذن بالمعافاة على رأس المال سليماً عند ارتفاع مستوى الاسعار . فلو أن الشركة يبلغ رأسمالها ١٠٠.٠٠٠ ليرة استثمرته في سنة ١٩٦٥ في شراء اصول ثابتة قدرت حياتها الانتاجية بعشر سنوات . فأن عبء استهلاكها على اساس القسط الثابت يكون ١٠.٠٠٠ ليرة سنوياً ، ولو انها كانت تحقق ربحاً سنوياً قدره ٣٠.٠٠٠ ليرة توزعه على حملة الاسهم بعد ان تؤدي عنه ضريبة القيم المذكولة فأن الشركة ستجد لديها ١٠٠.٠٠٠ ليرة في سنة ١٩٧٥ لاستبدال اصولها الثابتة عند ارتفاع مستوى الاسعار الى ثلاث امثال ما كان عليه . وهذا المبلغ يعادل الاموال المستثمرة في هذه الاصول اول الامر ، ولكن قيمته العالية تبلغ ثلاث ما كانت عليه عند استثمارها في اول الامر ، وتكون الشركة بذلك قد وزعت على حملة الاسهم ارباحاً من رأس المال ، كما تكون قد مدت ضرائب الدخل من رأس المال .

خامساً : عدم سلامة معدل الاستثمار :

يقاس معدل الربح او معدل الاستثمار بايجاد النسبة بين صافي الربح ورأس المال المستثمر احياناً ، وبينه وبين مجموع الاصول احياناً اخرى .

ويشترط على اتباع " مبدأ التكلفة التاريخية " في فترات ارتفاع الاسعار أن تصبح معدلات الربح او معدلات الاستثمار غير سليمة ، وذلك لسببين :

أولاً : أن الارباح التي تتضمنها قوائم الربح تظهر مبالغاً فيها .

الثاني : أن قيمة رأس المال وقيمة مجموع الاصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية ، وهي تقل كثيراً عن قيمتها العالية .

المبحث الثاني

الاشارة المترتبة على نواحي الدقم في قوائم الربح وقوائم المركز المالي بالنسبة لمن يستخدمها. (١)

تعد القوائم المالية لكي تكون أداة تستخدمها جماعات وهيئات — من اصحاب المصالح المختلفة في الشركات والمندشات فما هي الاشارة المترتبة على نواحي الدقم هذه بالنسبة لهذه الجماعات وهيئات .

أولا : بالنسبة للمسؤولين عن ادارة الشركات والمندشات :

أن معنى الربح الذي يحتاج اليه ادارة المندشات — عند اتخاذ قراراتها — ينبغي ان يتفق مع معنى الربح عند رجال الاقتصاد . وقد ادى قصور المحاسبة في قياس الارباح الحقيقية للمندشات الى عدم سلامة القرارات الادارية . ذلك لان اتباع مبدأ " التكلفة التاريخية " يؤدي الى اظهار ارباح صورية لا تظهر عند اتباع مبدأ " التكلفة الاستبدالية " . ولهذا فإن اعتماد الادارة على تلك القوائم المالية يؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة .

وقد ادى الاعتماد على الارقام الواردة بقوائم الربح في خلال فترات ارتفاع الاسعار الى جعل مجالس الادارة تشير في تقاريرها السنوية الى زيادة رقم المبيعات ، واتخاذ هذه الظاهرة كمظهر من مظاهر نمو المندشة ، مع ان هذه الزيادة كلها او بعضها كانت ترجع الى مجرد ارتفاع الاسعار .

أن ارقام التكلفة التاريخية قد تبين نمو رقم المبيعات ، بينما قد يؤدي تعديل هذه الارقام والتعبير عنها بوحدة نقدية شابتة الى اظهار تدهور في رقم المبيعات .

ويؤدي اتباع مبدأ " التكلفة التاريخية " الى تحديد تكاليف الادخار بما يقل عن التكاليف الحقيقية ، والى تحديد اعمار البيع تحديدا لا يمكن المندشة من تحقيق ارباح .

(١) ذكر خيرت زيف : " تحديد الربح " المرجع سابق الاشارة اليه صفحة ٩٤ وما بعدها .

وخلاصة القول أن جميع القرارات الادارية تكون خاطئة لانها تعتمد على اسس خاطئة ، وذلك فيما يتعلق بالادخار والتمويل والاستثمار والتوسيعات وتديد التكاليف وقياس الربح .

شاديا : بالنسبة لعملة الاسهم :

يعتمد عملة الاسهم على القوائم المالية المتعارف عليها في اتخاذ قراراتهم بشأن استثمار اموالهم ، وبيع وشراء الاسهم . ولما كانت هذه القوائم تتضمن الارباح بصورة مبالغ فيها في فترات ارتفاع الاسعار ، وبصورة تقل عما ينبغي ان تكون عليه في فترات انخفاض الاسعار ، فإن قراراتهم تكون على اسس غير سليمة ، وتؤدي الى زيادة الاقبال على الشراء وزيادة ارتفاع اسعار الاسهم زيادة لا مبرر لها خلال فترات التضخم ، والى الاعراض عن شراء الاسهم وانخفاض اسعارها انخفاضاً لا مبرر له خلال فترات الانكماش .

أن مبدأ " التكلفة التاريخية " يؤدي الى المحافظة على رأس المال الدقدي ، مع ان المستثمر انما يعرض على المحافظة على رأس المال الحقيقي . ولا يتحقق ذلك بطبيعة الحال عند اظهار ارباح صورية ، وعند توزيع جزء من رأس المال في شكل ارباح موزعة وضرائب سنوية .

شالسا : بالنسبة للدائنين وهيئات الائتمان والبنوك :

تعتمد البنوك وهيئات الائتمان في منح القروض الى المنشآت والشركات على صافي الربح الذي يظهر مبالغاً فيه في فترات ارتفاع الاسعار مما يؤدي الى اغراء البنوك على ان تبسط يدها فتمنح قروضا تزيد كثيراً عما ينبغي ان تكون عليه عند تعديل القوائم المالية لظهار الارباح الحقيقية . (١)

رابعاً : بالنسبة للموظفين والعمال :

تستند نقابات العمال في مطالبتها للمدشآت بزيادة الاجور والمرتببات في فترات التضخم الى ان الارباح الواردة بالقوائم المالية المدشورة هي ارباح حقيقية ، رغم ان هذه الارباح لا تكون كلها ارباحا حقيقية .

خامساً : بالنسبة للمصالح والهيئات الحكومية :

تعتمد المصالح والهيئات الحكومية على القوائم المدشورة في (١) :

- أ. تحديد سعر السلع والخدمات التي تدرجها شركات المرافق العامة .
- ب. الرقابة على اسعار السلع التموينية .
- ج. تحديد تكاليف الانتاج في العقود الخاصة بالمشروعات الحكومية .

ولما كانت القوائم المدشورة تعد وفقاً لمبدأ " التكلفة التاريخية " فإن تلك المصالح والهيئات الحكومية تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها في هذه الاغراض مما يؤدي الى غبن الشركات والمدشآت التي تشرف عليها الحكومة او مراقب اسعار مدتهاها في خلال فترات التضخم .

المبحث الثالث

نظرية القوة الشرائية .

ويبدو مما سبق تصور نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح النقدي، ونظرية استرداد الاستثمارات النقدية ، وناحية الذخر الرئيسية فيهما هي ان كلا منهما تقوم على اساس افتراض ثبات قيمة وحدة النقد. (١)

ورغم المزايا التي تترتب على اتباع نظرية التكلفة الاستبدالية ، فأدنا نرى ان ناحية الذند الرئيسية التي توجه الى هذه النظرية هي انها تعالج الاشار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للاصول الشابتة واستهلاكها والمخزون وتكلفة المبيعات دون المفردات الاخرى التي تظهر في قائمة الربح وقائمة المركز المالي . ويترتب على ذلك ان هذه النظرية لا تسجل الارباح او الخسائر نتيجة الاحتفاظ باصول وخصوم ذات عدد ثابت من الوحدات النقدية عندما يتغير مستوى الاسعار .

ويبقى بعد ذلك نظرية المحافظة على القدرة على تحقيق الربح الحقيقي . ولا شك ان هذه النظرية هي النظرية المثالية التي تتفق مع الفكرة الاقتصادية الحديثة لتحديد الربح . غير ان هذه الفكرة تعتبر صعبة التطبيق من الناحية العملية . ويهم المحاسبون ورجال الضرائب ومديرو المنشآت والشركات ان يستخدموا متباين موضوعية كالتي تستخدم في الوقت الحاضر لا تكون محلاً للخلاف في الرأي .

ولا شك ان رجال الاقتصاد يعترفون بأن تحديد القيمة الحالية للارباح المستقبلية تتوقف على عدة عناصر من الممتذر تحديدها : منها تحديد الايرادات المستقبلية التي تتوقف على ظروف العرض والطلب والمصروفات التي تتوقف على كثير من الاعتبارات

وقد نادى فريق من المحاسبين على رأسهم Henry Sweeney بعمل اعادة تقويم للاصول والخصوم وعناصر قائمة الربح وفقاً لتغيرات مستوى الاسعار اذ يترتب على ذلك تقويم عناصر الاصول والخصوم للمنشأة بالقيمة الحالية ، واعتبار ان هذه القيمة تصور القدرة على تحقيق الربح الحقيقي . ومن هنا ظهرت نظرية القوة الشرائية وتثبيت الحسابات . Stabilized Accounting .

(١) سبق لنا معالجة نظريات تحديد الربح ونظرية التكلفة الاستبدالية في هذه المذكرات .

ورغم ان هذه الفكرة الجديدة لا تتفق تماما مع الفكرة الاقتصادية الخاصة بتحديد الربح وفقا لنظرية القدرة الحقيقية على تحقيق الربح، فلا شك انه من الاوفق اتباع نظرية جديدة على جانب كبير من الصحة بدلا من استمرار اتباع نظرية خاطئة قديمة، ما دامت هناك استحالة عملية لتطبيق النظرية الاقتصادية المخالفة .

وبسبب صعوبة اجراء اعادة التقويم في فترات دورية منتظمة، ونظرا لما تتطلبه هذه العملية من دفعات تهرق المنشآت والممولين، فقد اصبحت الفكرة السائدة تقضي باستخدام الارقام القياسية التي تقيس القوة الشرائية لوحدة النقد لهذا الغرض ويؤدي اتباع هذه الطريقة الى استخدام وحدة واحدة لقياس الايرادات وما يقابلها من مصروفات بحيث تظهر كلها معبرا عنها بوحدة نقدية لها قوة شرائية واحدة. كما يؤدي الى تعديل جميع عناصر مفسردات الميزانية بحيث تظهر كلها معبرا عنها بقيمة نقدية واحدة .

ولكن هل يجرى التعديل على اساس القوة الشرائية العامة ام على اساس القوة الشرائية الخاصة .

اولا : القوة الشرائية العامة :

يرى البعض انه يجب المحافظة على رؤوس الاموال التي كانت مستثمرة في المنشأة في اول الامر، ذلك لان الغرض من المنشأة هو الحصول على كمية من الاصول والسلع والخدمات بصفة عامة، ولهذا يجب ان يتم ذلك باستخدام وحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، ويتربط على ذلك احتساب الاستهلاك على اساس قيمة جديدة تختلف عن القيمة الاستبدالية .

وكذلك الحال بالنسبة لتكلفة المبيعات وبضاعة آخر المدة .

وتتميز هذه الطريقة باليساطة والسهولة، اذ انها تتم باستخدام احد الارقام القياسية العامة، كالرقم القياسي لدفعات المعيشة او لاسعار الجملة .

ثانيا: القوة الشرائية الخاصة :

ويرى انصار هذا الرأي انه ينبغي تمكين المنشأة من استرداد التكلفة الاستبدالية المستقبلية للاصول التي لدى المنشأة .

وتقوم هذه الفكرة على اساس انه يجب ان يراعى في تحديد الربح ان ما يبقى للمنشأة بعد ما توزعه من الارباح يمكنها من استبدال خدمات الأصول الشابتة .

ويترتب على اتباع هذه النظرية تحميل الارباح والفاسد بالاستهلاك على اساس التكلفة الاستبدالية المستقبلية وتحديد تكلفة المبيعات على اساس التكلفة الاستبدالية الجديدة للمبيعات او المواد المستخدمة في الانتاج .

غير ان الارقام القياسية الخاصة لا يمكن استخدامها في تعديل المفردات النقدية في قائمة المركز المالي او في تعديل مفردات الايرادات والمصروفات (فيما عدا الاستهلاك وتكلفة المبيعات) في قائمة الربح .

ولهذا فاندنا نرى ان تعديل جميع عناصر قائمة الربح وقائمة المركز المالي تعديلا صحيحا يتطلب استخدام الارقام القياسية العامة لتعديل بعض مفردات الايرادات والمصروفات ، والأصول والخصوم النقدية ، واستخدام الارقام القياسية الخاصة لتعديل عبء الاستهلاك وتكلفة المبيعات والأصول الشابتة وبضاعة اخر المدة .

وبذلك لا تقتصر المحاسبة على مقارنة الايرادات والمصروفات الحالية بل تصبح عملية لتقويم الأصول والخصوم ، والكشف عن تغيرات الاسعار الخاصة بالأصول الشابتة والمخزون .

ويجب ان نستخدم نوعي الارقام القياسية عند تغير الاسعار تغيرا كبيرا حتى تكون الصورة الجديدة لقوائم الربح وقوائم المركز المالي صورة واضحة سليمة .

ويترتب على استخدام الارقام القياسية العامة والارقام القياسية الخاصة ان نجد في قائمة الربح انواع الاتية من الارباح (أو الخسائر) :

اولا : ربح المنشآت من العمليات :

ويمثل هذا "ربح ما حققته المنشأة نتيجة عمليات البيع والشراء" ونتيجة مقارنة المصروفات والإيرادات بعد التعبير عنها بوحدة نقدية لها قوة شراكية معينة وتعديلها باستخدام الارقام القياسية العامة ، فيما عدا الاستهلاك وتكلفة المبيعات التي يستخدم في تعديلها الارقام القياسية الخاصة .

ثانياً: الأرباح (أو الخسائر) نتيجة الاحتفاظ بمفردات ذات عدد ثابت مسن
الوحدات النقدية .

ويمكن اتباع احدى الطرق الثلاث الاتية لعرض ارباح او خسائر المفردات
النقدية بقائمة المركز المالي :

اولاً : من الممكن اعتبار ارباح (او خسائر) صافي الاصول النقدية مفردة من
مفردات قائمة الربح .

ثانياً: ويجوز اضافة مجموع الأرباح الخاصة بالمفردات النقدية الى حقوق حملة
الاسهم في الميزانية دون اظهارها بقائمة الربح، وذلك بتعديل جميع
مفردات الاصول والخصوم المستحقة للغير . ويصبح الباقي هو صافي
القيمة اي حقوق اصحاب المنشأة .

ثالثاً: ويمكن اتباع طريقة شالطة لاطهار حقوق حملة الاسهم بقائمة المركز المالي
بحيث تتضمن العناصر الثلاث الاتية :

١. رأس المال معدلاً للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في تاريخ
معين .

٢. الأرباح المحجوزة المعدلة .

٣. ارباح او خسائر عناصر الاصول والخصوم النقدية .
ويشترط على اتباع هذه الطريقة ان تظهر حقوق حملة الاسهم على
الصورة الاتية :

١ ٠٠٠ ٠٠٠	رأس مال حملة الاسهم معدلاً
٣٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحجوزة معدلة
	خسائر (أو أرباح) القوة الشرائية للمفردات
(١٠٠ ٠٠٠)	النقدية .
١ ٢٠٠ ٠٠٠	
=====	

ويلاحظ اننا نفضل اتباع الطريقة الثالثة وسوف نتبعها في التطبيقات
العملية التي سوف ترد فيما بعد .

المبحث الرابع

الارقام القياسية

كأداة لتعديل القوائم المالية

للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين

ان نواحي النقص في النقود باعتبارها اداة لقياس القيمة في المدى الطويل بسبب تغير مستوى الاسعار ، امر يعلم به رجال الاقتصاد . ولهذا ظهرت الحاجة الى ايجاد اداة شائعة لقياس القيمة ، تتميز عن وحدة النقد التي يتعامل بها .

واهمية الارقام القياسية في بحثنا هذا ، ترجع الى استخدامها لتعديل القوائم المالية التي تعد وفقا لمبدأ " التكلفة التاريخية " ، يقصد التعبير عن هذه القوائم بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين . (١)

وهكذا نرى ان نظرية القوة الشرائية تقضي على عيوب نظرية التكلفة الاستبدالية التي تهدف الى استرداد الاستثمارات الحقيقية وانواع معيضة من الاصول وخاصة الاصول الشابتة .

ان النظرية الجديدة التي ننادى بها ، تتضمن تعديل جميع مفردات قوائم الربح وقوائم المركز المالي للمنشأة الواحدة وللمنشآت المختلفة للتعبير عنها بوحدة نقدية شابتة في تاريخ معين وذلك باستخدام الارقسام القياسية ، وهي تقرب بنا كثيرا من تحديد الربح في معناه الاقتصادي .

انواع الارقام القياسية

تنقسم الارقام القياسية الى نوعين رئيسين :

اولا : الارقام القياسية العامة .

ثانيا : الارقام القياسية الخاصة .

وستعرض فيما يلي كلا منهما :

اولا : الارقام القياسية العامة :

تتعدد الارقام القياسية العامة ، ولعل اهمها :

١ . الارقام القياسية لذفقات المعيشة .

٢ . الارقام القياسية لاسعار الجملة .

٣ . الارقام القياسية لاسعار التجزئة .

وسنكتفي بأن نتناول الاولى والثانية .

١ . الارقام القياسية لذفقات المعيشة :

يعمل الرقم القياسي لذفقات المعيشة لقياس مستوى الاسعار للسلع والادوات

الخاصة بعائلات العمال والموظفين ، فهو يقيس تكاليف المعيشة في قطاع واحد محدود من الاقتصاد من شهر الى شهر .

٢ . الارقام القياسية لاسعار الجملة :

تعمل الارقام القياسية لاسعار الجملة لقياس التغير الصافي في الاسعار

وهي لا تتضمن عمليات التجزئة والخدمات والطباعة والنقل واسعار الاوراق المالية .

ويرى فريق من المحاسبين ان الارقام القياسية لاسعار الجملة تكون اقرب

الى الصحة من الارقام القياسية لذفقات المعيشة من حيث تحقيق الاهداف المختلفة

عند استخدامها لتعديل وحدة النقد والتكاليف الواردة بالدفاتر الى وحدة النقد السلط

ثانيا : الارقام القياسية الخاصة :

ويمكن عمل انواع اخرى من الارقام القياسية الخاصة منها : الارقام القياسية للانشاءات والمهمات في صناعة معينة ، والارقام القياسية لمستوى المعيشة لصناعة معينة ، والارقام القياسية لشركة معينة . ويؤدي استخدام الارقام القياسية لتكاليف الانشاءات والمهمات ولبعض انواع الاصول الى تحديد القيمة الاستبدالية لها او الاقتراب منها . والى تحديد عبء الاستهلاك الذى يقيس التضحية الاقتصادية للشركة نتيجة استخدام اصول معينة .

ويؤدي استخدام الارقام القياسية الخاصة الى زيادة قيمة عبء الاستهلاك عنه عند استخدام الرقم القياسي العام . ويترتب على ذلك ان استخدام الارقام القياسية الخاصة يؤدي الى تخفيض اكبر في الربح عنه عند استخدام الرقم القياسي العام .

رأينا في المشكلة :

١ . ان استخدام احد الارقام القياسية في التعديل خير من عدم استعماله والتمسك بالتكلفة التاريخية ، وأن استخدام رقم قياسي غير كامل افضل من افتراض ان مستوى الاسعار لم يتغير ولن يتغير .

٢ . ان الارقام القياسية العامة تستخدم اصلا بقصد ايجاد تماثل في وحدة النقد التي تتخذ اساسا لتحديد القيمة ، وتؤدي الى تعديل القوائم المالية والمفردات الواردة بها الى وحدة للنقد لها قوة شرائية متماثلة . واستخدام هذا النوع من الارقام القياسية في التعديل يؤدي الى جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة ، ويؤدي الى المحافظة على القوة الشرائية للشركات واستثمارات المستثمرين معبرا عنها بالقوة الشرائية العامة .

٣ . اما الارقام القياسية الخاصة التي تستخدم بالنسبة لانواع معينة من الاصول كالمباني والالات ، وبالنسبة لانواع معينة من السلع ، فالقصد منها هو عمل تقويم غير مباشر لها وتحديد قيمتها الاستبدالية او قيمة قريبة منها .

٤. ونحن نرى انه من الافضل استخدام الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار في اجراء تعديل مفردات قوائم الربح (فيما عدا عبء الاستهلاك وتكلفة المبيعات). ونحن نؤثر استخدام الارقام القياسية الخاصة لتعديل الاصول الثابتة واستهلاكها والمخزون السلعي وتكلفة المبيعات والاستثمارات .

٥. ونحن نرى استخدام الارقام القياسية لتعديل الايرادات والمصروفات ومفردات قوائم المركز المالي ، لتظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة .

كما اننا نرى ان يتناول التعديل الاصول النقدية والخصوم النقدية ، او رصيد المفردات النقدية The Balance of the Monetary Items .
يحم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية .

الفصل الخامس

استخدام الأرقام القياسية لتعديل عناصر حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر

المبحث الأول : استخدام الأرقام القياسية لتعديل حساب المتاجرة .

تطبيقات عملية لتعديل حساب المتاجرة .

الحالة الأولى : تعديل عناصر حساب المتاجرة لمندشة معينة
للتعبير عنها بالرقم القياسي في نهاية سنة
معينة ثم في نهاية السنة التالية .

الحالة الثانية : تعديل حساب المتاجرة لأكثر من سنة .

الحالة الثالثة : تعديل حساب المتاجرة عند اتباع كل من

طريقة FIFO و LIFO

المبحث الثاني : استخدام الأرقام القياسية لتعديل عناصر حساب الأرباح والخسائر .

أولا : خطوات تعديل عناصر قائمة الربح .

ثانيا : طريقة التعديل المباشر .

ثالثا : طريقة التعديل المستمر

• تطبيق عملي

الفصل التاسع

استخدام الأرقام القياسية لتعديل حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر

المبحث الأول

استخدام الأرقام القياسية لتعديل عناصر حساب المتاجرة

انتهينا فيما سبق الى ضرورة تعديل جميع عناصر قائمة الربح باستخدام الأرقام القياسية :

ويترتب على ذلك انه عند تعديل حساب المتاجرة فلا ينبغي ان نكتفي بتعديل مخزون اول المدة وآخر المدة للتعبير عن كل منهما بوحدة النقد السائدة في تاريخ معين ، وانما ينبغي تعديل جميع عناصر حساب المتاجرة .

ونتناول فيما يلي تعديل عناصر حساب المتاجرة باستخدام الأرقام القياسية .

وهذه العناصر هي :

١. مخزون اول المدة .
٢. المشتريات .
٣. مصروفات المشتريات .
٤. مردودات المبيعات .
٥. المبيعات .
٦. مردودات المشتريات .
٧. مخزون آخر المدة .

ونتناول فيما يلي كل عنصر من تلك العناصر وطريقة تعديله ، ونبدأ في اول الامر بالحديث عن تعديل مخزون اول المدة .

أولا : تعديل مخزون اول المدة :

الاصل ان تعدل مخزون اول المدة بضرب كل مفردة من مفرداته في الرقم القياسي لنهاية السنة التي تتخذ اسما للقياس ، وقسمتها على الرقم القياسي في تاريخ الحصول عليها .

غير انه نظرا لما تتطلبه هذه الطريقة التفصيلية من مجهود ضخم فأنة يمكن اختصار هذه العمليات واخذ متوسط رقم القياسي للفترة التي تم فيها الشراء .

وستتناول فيما يلي الاجراءات التي يمكن اتباعها عند الاخذ بمبدأ FIFO وطريقة LIFO وهما اكثر الطرق شيوعا واستخداما في الحياة العملية .

اولا : عند استعمال طريقة FIFO :

تصور هذه الطريقة التدفق الطبيعي للبضاعة المشتراة والتي تدخل في اول الامر الى المنشأة لتخرج منها لتباع على اساس ان " ما يشتري اولاً يبيع اولاً " .

والاصل هو تعديل قيمة كل كمية من مخزون اول المدة بضربها في الرقم القياسي في نهاية السنة ، وقسمتها على الرقم القياسي في تاريخ الشراء . غير انه يمكن تبسيط الاجراء بضرب مخزون اول المدة في الرقم القياسي في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس وقسمته على متوسط الرقم القياسي للفترة التي تم فيها شراء المخزون .

ويلاحظ انه عند اتباع طريقة FIFO يفترض ان مخزون اول المدة يباع اولاً قبل بيع المشتريات الجديدة ، بحيث يبقى في مخزون اخر العام ما تبقى من اخر مشتريات تمت خلال العام ، ويحول هذا المخزون في اخر العام الى مخزون اول العام في السنة التالية .

ثانيا: عند استخدام طريقة LIFO :

وتفترض هذه الطريقة ان البضاعة التي تدخل اخرا هي التي تخرج اولاً ، اي انها تقوم على افتراض ان الكميات الصادرة من المخازن تصرف من احديث كميات المشتريات الواردة . وبعبارة اخرى يجب الاحتفاظ بكمية من المخزون مسعرة بسعر ثابت ثم بيع الكمية الواردة نتيجة المشتريات .

وعند اتباع هذه الطريقة وافترض ان هذا المخزون قد بقي شابها
فأنه يجب تعديل " الرصيد الاساسي " من تاريخ الحصول عليه .

وإذا طرأت زيادة على بضاعة اول المدة فأندنا نعدل مخزون اول المدة
على النحو الاتي :

١. يعدل " الرصيد الاساسي " بضربه في الرقم القياسي السائد
في نهاية المدة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمته على الرقم
القياسي السائد في تاريخ شرائه اول مرة .

٢. وتعدل الزيادة الجديدة في المخزون بضربها في الرقم القياسي
السائد في نهاية المدة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمتها
على الرقم القياسي السائد في تاريخ شرائها .

شاذيا : تعديل المشتريات :

الاصل هو تعديل كل عملية من عمليات المشتريات ، وذلك بضرب قيمتها
في الرقم القياسي في نهاية السنة التي تتخذ اساسا للقياس ، وقسمتها على
الرقم القياسي لتاريخ الشراء .

غير انه يمكن تبسيط هذه العملية وذلك اكتفاء بأخذ المجاميع الشهرية
لقيمة المشتريات وضرب كل منها في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس
وقسمتها على متوسط الرقم القياسي للشهر الذي تم فيه الشراء . ويفترض
في هذه الحالة ان الشراء كان موزعا توزيعا منتظما خلال ايام الشهر . وأن ارتفاع
الاسعار كان متناسقا خلال الشهر .

وفي المنشآت التي لا تتغير فيها قيمة المشتريات تغيرا كبيرا خلال
اشهر السنة ، يمكن تبسيط عمليات التعديل وذلك بضرب مجموع قيمة مشتريات
المنشأة خلال السنة في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس وقسمته على متوسط
الرقم القياسي لتلك السنة .

ويفترض في هذه الحالة الاخيرة ان تغير مستوى الاسعار كان تغيرا منتظما
خلال اشهر السنة .

وبذا يتم التعبير عن المشتريات خلال العام بوحدة الدقذ السائدة في
نهاية العام التي تتخذ اساسا للقياس .

ثالثا : تعديل مردودات المشتريات :

تعديل بنفس الطريقة .

رابعا : تعديل مصروفات المشتريات :

للوصول الى تكلفة المشتريات يضاف الى ثمن شرائها ما تدفقه المنشأة عليها من مصروفات حتى تصل الى داخل مخازنها .

ومن هذه المصروفات مرتبات وكلاء الشراء ، ومصاريف النقل للداخل وعمولة المشتريات ، وغير ذلك ...

وتعامل هذه المصروفات عند تعديلها نفس المعاملة التي تعامل بها المشتريات . اي ان العبرة تكون بتاريخ سدادها .

خامسا : تكلفة المبيعات :

وتحدد تكلفة المبيعات المعدلة بعد تعديل عناصرها على الوجه المشروع أدفا على النحو الاتي :

معدلا	مخزون اول المدة
معدلة	+ المشتريات
معدلة	- مردودات المشتريات
معدلة	+ مصروفات المشتريات
	= المجموع
معدلة	- مخزون آخر المدة
معدلة	= تكلفة المبيعات

سادسا : المبيعات :

تعامل نفس المعاملة التي تعامل بها المشتريات .

سابعاً : مردودات المبيعات :

تعامل نفس المعاملة المشروحة آنفاً .

ثامناً : مجمل الربح :

ويحدد مجمل الربح المعدل نتيجة لتعديل جميع العناصر السابقة
أي بعد تصويب حساب المتاجرة على النحو الآتي :

.....	معدلة	المبيعات
=====		=====
.....	معدل	مخزون اول المدة
.....	معدلة	+ المشتريات
.....		المجموع
.....		
.....	معدلا	- مخزون آخر المدة
.....	معدل	= تكلفة المبيعات
=====		=====
.....	معدل	مجمل الربح
.....		=====
=====		

وتتعدد حالات تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية .

١ . طريقة التعديل المباشر :

فقد ترى إدارة المشروع تعديل القوائم المالية للمشروع لعدد من السنوات السابقة بحيث يتم التعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في تاريخ معين . ويمكن ان نطلق على هذه الطريقة طريقة التعديل المباشر .

٢ . طريقة التعديل المستمر :

وقد ترى إدارة المشروع اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في أعداد القوائم المالية ثم استخدام قوائم مالية اضافية للتعبير عن القوائم التاريخية بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة المالية ، ثم يستمر في متابعة هذا النظام من سنة الى اخرى . ولهذا فإنه لا بد من تعديل القوائم المالية لسنة معينة (السنة الاولى مثلا) الى وحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

وفي نهاية السنة الثانية ، يعد المشروع قوائمه المالية على اساس مبدأ التكلفة التاريخية ، ثم يعد قوائم تكميلية للتعبير عن القوائم الاصلية بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية . وحتى تصبح البيانات المعدلة في القوائم المالية للسنة الثانية والمعبر عنها بوحدة الذقد السائدة فسي نهاية تلك السنة قابلة للمقارنة مع الأرقام المعدلة لقوائم السنة المالية الاولى المعبر عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الاولى ، فإنه ينبغي إعادة تعديلها مرة ثانية للتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

وهكذا يستمر الحال من سنة الى اخرى ، ويمكن ان نطلق على هذه الطريقة طريقة التعديل المستمر .

ونستعرض فيما يلي بعض التطبيقات العملية لتعديل حساب المتأجرة باستخدام كل من هاتين الطريقتين :

تطبيقات عملية لتعديل حساب المتاجرة

ويختلف تعديل حساب المتاجرة في حالة اتباع طريقة FIFO أي " ما
يرد أولا يصرف أولا " عنها عند اتباع طريقة LIFO أي " الوارد آخر يصرف أولا " .

اولا : عند اتباع طريقة FIFO

الحالة الاولى : تعديل عناصر حساب المتاجرة لمندشة معينة باستخدام الارقام
القياسية للتعبير عنها بالرقم القياسي في نهاية سنة معينة
ثم في نهاية السنة التالية لها :

اذا قدمت اليك البيانات الاتية :

المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠	ليرة *
مخزون اول المدة	١٦٥ ٠٠٠	
المشتريات	١ ١٧٥ ٠٠٠	
مخزون آخر المدة	٢٨٥ ٠٠٠	

واذا افترضنا الافتراضات الاتية :

أ. الارقام القياسية :

- الرقم القياسي في اول المدة ١٠٠
- الرقم القياسي في نهاية المدة ١٦٥
- الرقم القياسي عند شراء البضاعة
- التي تمثل المخزون اول المدة ٨٠
- الرقم القياسي عند شراء البضاعة
- التي تمثل المخزون آخر المدة ١٤٥

به توزع المشتريات والمبيعات توزيعا متساويا خلال اشهر العام .

ج. كانت الارقام القياسية الخاصة بالمشتريات والمبيعات في زيادة
مستمرة منتظمة خلال اشهر العام ، وكان متوسط الرقم القياسي خلال
العام عبارة عن ١٣٠ .

وإذا افترضنا ان الرقم القياسي الذي كان سائدا في نهاية السنة الشاذية هو ١٩٠ .

فعند تعديل حساب المتاجرة للسنة الاولى للتعبير عنه بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الشاذية ، فإنه يستطيع ان يملك في سبيل تحقيق ذلك طريقتين :

الطريق الاول : أن تأخذ الارقام المعدلة معبرا عنها بالقوة الشرائية لوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الاولى لتعديلها والتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الشاذية ، وذلك على النحو الاتي :

اعادة تعديل عناصر حساب المتاجرة للسنة الاولى معبرا عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الاولى الى وحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الشاذية .

فأنه يمكن تصوير حساب المتاجرة على أساس التكلفة التاريخية وتعديل عناصره للتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية العام على النحو الاتي :

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة
	ليرة		ليرة
١. المبيعات	١ ٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٣٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١ ٦٠ ٠٠٠	٨٠ : ١٦٠	٣٢٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ١٧٠ ٠٠٠	١٣٠ : ١٦٠	١ ٤٤٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	١ ٣٣٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٦٠	١ ٧٦٠ ٠٠٠
	٢٨٠ ٠٠٠		٣٢٠ ٠٠٠
٢. تكلفة المبيعات	١ ٠٥٠ ٠٠٠		١ ٤٤٠ ٠٠٠
٣. مجمل الربح	٢٥٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠

نسبة مجمل الربح الى تكلفة المبيعات .

١١ ٪

٢٤ ٪

حساب المتاجرة	البيانات المعدلة للسنة الاولى	المعامل	بعد التعديل الى نهاية السنة الاولى
المبيعات	١ ٦٥٠ ٠٠٠	١٦٥ : ١٩٥	١ ٩٥٠ ٠٠٠
مخزون اول السنة المشتريات	٣٢٥ ٠٠٠	١٦٥ : ١٩٥	٣٨٥ ٠٠٠
	١ ٤٤٥ ٠٠٠	١٦٥ : ١٩٥	١ ٧١٥ ٠٠٠
مخزون آخر السنة	١ ٧٦٥ ٠٠٠	١٦٥ : ١٩٥	٢ ٠٩٥ ٠٠٠
	٣٢٥ ٠٠٠	١٦٥ : ١٩٥	٣٨٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٤٤٥ ٠٠٠		١ ٧١٥ ٠٠٠
مجموع الربح	١٦٥ ٠٠٠		١٩٥ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح	٥/٥ ١١		٥/٥ ١١
الطريق الثاني:			

ومن الممكن تعديل الارقام التاريخية الاصلية للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في السنة الثانية مباشرة وذلك على النحو الاتي :

قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
١ ٣٥٥ ٠٠٠	١٣٥ : ١٩٥	١ ٩٥٥ ٠٠٠
١٦٥ ٠٠٠	٨٥ : ١٩٥	٣٨٥ ٠٠٠
١ ١٧٥ ٠٠٠	١٣٥ : ١٩٥	١ ٧١٥ ٠٠٠
١ ٣٣٥ ٠٠٠	١٤٥ : ١٩٥	٢ ٠٩٥ ٠٠٠
٢٨٥ ٠٠٠		٣٨٥ ٠٠٠
١ ٠٥٥ ٠٠٠		١ ٧١٥ ٠٠٠
٢٥٥ ٠٠٠		١٩٥ ٠٠٠
٥/٥ ٢٤		٥/٥ ١١

الحالة الشاذية: تعديل حساب المتاجرة لأكثر من سنة :

قدمت اليها البيانات التاريخية الآتية عن حساب المتاجرة عن
السنة الأولى المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ ، والشاذية المنتهية في ٧٦/١٢/٣١ :

حساب المتاجرة السنة الشاذية	حساب المتاجرة السنة الأولى	البيان
١ ٩٢٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	المبيعات
=====	=====	=====
٢٥٠ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠	مخزون أول السنة
١ ٦٥٠ ٠٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠	+ المشتريات
=====	=====	
١ ٨٥٠ ٠٠٠	١ ٣٢٦ ٠٠٠	المجموع
٦٨٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	- مخزون آخر السنة
=====	=====	
١ ١٧٠ ٠٠٠	١ ٠٧٦ ٠٠٠	= تكلفة المبيعات
=====	=====	
٧٥٠ ٠٠٠	٤٢٤ ٠٠٠	= مجمل الربح
=====	=====	

وإذا قدمت اليها البيانات الآتية بشأن الأرقام القياسية التي

كانت سائدة :

السنة الشاذية	السنة الأولى	
١٤٠	١٠٠	١. الرقم القياسي في أول السنة
١٦٠	١٢٠	٢. متوسط الرقم القياسي خلال العام
١٨٠	١٤٠	٣. الرقم القياسي في نهاية العام
		٤. الرقم القياسي عند شراء البضاعة
١٢٥	٩٠	التي تمثل مخزون أول السنة
		٥. الرقم القياسي عند شراء البضاعة
١٧٠	١٢٥	التي تمثل مخزون آخر السنة .

وإذا افترضنا :

١. أن المشتريات والمبيعات توزع توزيعاً متساوياً خلال أشهر العام .
٢. أن الأرقام القياسية كانت في زيادة مستمرة منتظمة خلال أشهر العام .
٣. أن الشركة تتبع طريقة FIFO في تقويم المخزون السلبي .

وإذا طلب إلينا في نهاية السنة الأولى ، تعديل حساب المتاجرة حتى يتم التعبير عنه بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الأولى (١٩٧٥/١٢/٣١) فإنه يظهر على الصورة الآتية :

حساب المتاجرة عن السنة الأولى
معبراً عنه بوحدة الذقد السائدة في نهاية
السنة الأولى

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل	بعد التعديل
١. المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ١٤٠	١ ٧٥٠ ٠٠٠
مخزون أول المدة	١٢٦ ٠٠٠	٩٠ ١٤٠	١٩٦ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ١٤٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	١ ٣٣٦ ٠٠٠	١٢٥ ١٤٠	١ ٥٩٦ ٠٠٠
٢. تكلفة المبيعات	٢٥٠ ٠٠٠		٢٨٠ ٠٠٠
٣. مجمل الربح	١ ٠٧٦ ٠٠٠		١ ٣١٦ ٠٠٠
	٤٢٤ ٠٠٠		٤٣٤ ٠٠٠
نسبة مجمل الربح الى تكلفة المبيعات	٣٩٤ %		٣٣ %

وفي نهاية السنة الثانية نعود مرة ثانية لتعديل البيانات المعدلة لحساب متاجرة السنة الأولى للتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

ويلاحظ انه نظرا لان جميع بيانات حساب المتاجرة عن السنة الاولى بعد تعديلها اول مرة اصبحت معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية تلك السنة " الاولى " حيث كان الرقم القياسي ١٤٠ ، فان تعديل هذه البيانات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث اصبحت الرقم ١٨٠ يتم بضرب تلك البيانات المعدلة في ١٨٠ وقسمتها على ١٤٠ وذلك على النحو الاتي :

حساب المتاجرة عن السنة الاولى
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	١ ٧٥٠ ٠٠٠	١٨٠ ١٤٠	٢ ٢٥٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	١٩٦ ٠٠٠	١٨٠ ١٤٠	٢٥٢ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ١٤٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٢٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ١٤٠	٣٦٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٣١٦ ٠٠٠		١ ٦٩٢ ٠٠٠
مجمعل الربح	٤٣٤ ٠٠٠		٥٥٨ ٠٠٠
نسبة مجمعل الربح			

ومن الممكن تعديل الارقام التاريخية ، للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في السنة الثانية مباشرة مرة واحدة وذلك على النحو الاتي :

المبيعات	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
مخزون اول المدة	١٣٦ ٠٠٠	١٨٠ ١٢٠	٢ ٢٥٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ١٢٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٢٥٠ ٠٠٠	١٨٠ ١٢٥	٣٦٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٥٧٦ ٠٠٠		١ ٦٩٢ ٠٠٠
مجمعل الربح	٤٢٤ ٠٠٠		٥٥٨ ٠٠٠
نسبة مجمعل الربح			

ولا بد من تعديل حساب متاجرة السنة الشاذية للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الشاذية ، حتى يكون قابلا للمقارنة مع حساب متاجرة السنة الاولى بعد تعديله للتعبير عنه بنفس وحدة القياس .

ويظهر حساب المتاجرة للسنة الشاذية معدلا على النحو الآتي :

حساب المتاجرة عن السنة الشاذية
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الشاذية

حساب المتاجرة	البيانات التاريخية	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	١ ٩٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ١٨٠	٢ ١٦٠ ٠٠٠
مخزون اول السنة	٢٥٠ ٠٠٠	١٢٥ ١٨٠	٣٦٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٦٠٠ ٠٠٠	١٦٠ ١٨٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
المجموع	١ ٨٥٠ ٠٠٠		٢ ١٦٠ ٠٠٠
- مخزون آخر السنة	٦٨٠ ٠٠٠	١٧٠ ١٨٠	٧٢٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	١ ١٧٠ ٠٠٠		١ ٤٤٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٧٥٠ ٠٠٠		٧٢٠ ٠٠٠

جدول مقارنة الدتائج :

وعند اتخاذ حساب المتاجرة عن السنة الاولى كأساس للمقارنة فأننا نستطيع عرض الفروق بين اهم البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والشاذية وكذا الفروق بين اهم البيانات المعدلة لكل منهما معبرا عنها بالارقام القياسية السائدة في نهاية السنة الشاذية على النحو الآتي :

جدول مقارنة الدتائج

	البيانات التاريخية			البيانات المعدلة		
	الاولى	الشاذية	التغير	الاولى	الشاذية	الحتم
المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٩٢٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٢ ٢٥٠ ٠٠٠	٢ ١٦٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠)
تكلفة المبيعات	١ ٠٧٦ ٠٠٠	١ ١٧٠ ٠٠٠	٩٤ ٠٠٠	١ ٦٩٢ ٠٠٠	١ ٤٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠)
مجمل الربح	٤٢٤ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٣٢٦ ٠٠٠	٥٥٨ ٠٠٠	٧٢٠ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠)

الحالة الثالثة : حالة شاملة لتعديل حساب المتاجرة عدد اتباع كل من طريقة FIFO و LIFO

نورد فيما يلي مثالا لبيان الاثار المترتبة على اتباع كل من طريقة FIFO و LIFO عند تصوير حساب المتاجرة على ضوء البيانات التاريخية وعلى ضوء تعديلها باستخدام الارقام القياسية :

<u>أولا : عدد اتباع طريقة FIFO :</u>			
<u>البيان</u>	<u>السنة الاولى</u>	<u>الثانية</u>	<u>الثالثة</u>
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٣ ٨٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٨٠٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠

ثانيا : عند اتباع طريقة LIFO :

وعند اتباع طريقة LIFO نفترض ان المنشأة قد حافظت على المخزون السلبي الذي كان لديها في اول المدة وقيمته ٤٠٠.٠٠٠ ، ولهذا يظهر حساب المتاجرة باتباع طريقة LIFO عن كل سنة من السنوات الثلاث على الوجه الاتي :

المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٨٠٠ ٠٠٠	٣ ٤٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
= مجمل الربح	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠

ولو افترضنا ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :

السنة	اول العام	منتصف العام	آخر العام
الاولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٦٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠

ولو افترضنا ان مخزون اول المدة للسنة الاولى قد اشترى عندمــــا
كان الرقم القياسي ٨٠ .

فأنته عند استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر حساب المتاجرة لكل
سنة من السنوات الثلاث للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة
الثالثة فانها تظهر على الوجه الاتي :

اولا : تعديل البيانات التاريخية الواردة في حساب المتاجرة باصباح طريقة FIFO
للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

حساب متاجرة السنة الاولى باصباح طريقة FIFO

معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة :

البيانات	البيانات التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
المجموع	٢ ٢٠٠ ٠٠٠		٤ ٤٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٦٠٠ ٠٠٠	٢٢٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
	١ ٦٠٠ ٠٠٠		٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٨٠٠ ٠٠٠		١ ١٠٠ ٠٠٠

٢. حساب متاجرة السدة الشاذية باتباع طريقة FIFO
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السدة الشاذة

البيانات	المعامل	الارقام المعدلة	البيانات التاريخية
المبيعات	٢٢٥ ١٦٥	٤ ٤٥٥ ٥٥٥	٣ ٢٥٥ ٥٥٥
مخزون اول المدة	٢٢٥ ١٢٥	١ ١٥٥ ٥٥٥	٦٥٥ ٥٥٥
المشتريات	٢٢٥ ١٦٥	٣ ٣٥٥ ٥٥٥	٢ ٤٥٥ ٥٥٥
مخزون آخر المدة	٢٢٥ ١٦٥	١ ١٥٥ ٥٥٥	٨٥٥ ٥٥٥
تكلفة المبيعات		٣ ٣٥٥ ٥٥٥	٢ ٢٥٥ ٥٥٥
مجموع الربح		١ ١٥٥ ٥٥٥	١ ٥٥٥ ٥٥٥

٣. حساب متاجرة السدة الشاذة باتباع طريقة FIFO
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السدة الشاذة

البيانات	المعامل	الارقام المعدلة	البيانات التاريخية
المبيعات	٢٢٥ ٢٥٥	٤ ٤٥٥ ٥٥٥	٤ ٥٥٥ ٥٥٥
مخزون اول المدة	٢٢٥ ١٦٥	١ ١٥٥ ٥٥٥	٨٥٥ ٥٥٥
المشتريات	٢٢٥ ٢٥٥	٣ ٣٥٥ ٥٥٥	٣ ٥٥٥ ٥٥٥
مخزون آخر المدة	٢٢٥ ٢٥٥	١ ١٥٥ ٥٥٥	١ ٥٥٥ ٥٥٥
تكلفة المبيعات		٣ ٣٥٥ ٥٥٥	٢ ٨٥٥ ٥٥٥
مجموع الربح		١ ١٥٥ ٥٥٥	١ ٢٥٥ ٥٥٥

شاذيا : وعند تعديل البيانات التاريخية الواردة في حساب المشاجرة باتتباع طريقة LIFO للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة قاذنا تصل الى النتائج الاتيية :

١. حساب المشاجرة للسنة الاولى باتتباع طريقة LIFO معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠ =====	٢٢٠ ١٢٠ =====	٤ ٤٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
مشتريات	١ ٨٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ١٢٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٢ ٢٠٠ ٠٠٠ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠ ١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ٨٠٠ ٠٠٠ =====		٣ ٣٠٠ ٠٠٠ =====
مجمعل الربح	٦٠٠ ٠٠٠ =====		١ ١٠٠ ٠٠٠ =====

٢. حساب مشاجرة السنة الشاذية باتتباع طريقة LIFO معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	٣ ٢٠٠ ٠٠٠ =====	٢٢٠ ١٦٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون اول المدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ١٦٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مخزون اخر المدة	٢ ٨٠٠ ٠٠٠ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠ ١ ١٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٢ ٤٠٠ ٠٠٠ =====		٣ ٣٠٠ ٠٠٠ =====
مجمعل الربح	٨٠٠ ٠٠٠		١ ١٠٠ ٠٠٠ =====

٣. حساب محاسبة السدة الثالثة بااتباع طريقة LIFO
معبرا عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية السدة الثالثة

البيانات	الارقام الخارجية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	٤ ٠٠٠ ٠٠٠ =====	٢٢٠ ٢٠٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون اول السدة	٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
المشتريات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٢٠٠	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر السدة	٣ ٤٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٨٠	٤ ٤٠٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠ =====		٣ ٣٠٠ ٠٠٠ =====
مجموع الربح	١ ٠٠٠ ٠٠٠ =====		١ ١٠٠ ٠٠٠ =====

شالخصا : جدول مقارنة مجموع الربح عند اتباع كل من الطرق الثلاث

الطريقة	السدة الاولى	السدة الثانية	السدة الثالثة
عدد اتباع طريقة FIFO	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠
عدد اتباع طريقة LIFO	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
عدد استخدام الارقام القياسية	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠

ويبين هذا الجدول الدخايج الاتية :

عدد اتباع طريقة FIFO : تزايدت الارباح على مر السنوات الثلاث من /٨٠٠٠٠٠٠ ليرة
في السنة الاولى الى /١٠٠٠٠٠٠ ليرة في السنة الثانية الى
/١٢٠٠٠٠٠ ليرة في السنة الثالثة .

عند اتباع طريقة LIFO : نجد ان مجموع الربح كان يقل سنويا بمبلغ /٢٠٠٠٠٠٠ ليرة
عنه عند اتباع طريقة LIFO .

عند استخدام الأرقام القياسية لتعديل البيانات التاريخية لحساب المتاجرة
فأدنا نجد ان مجمل الربح قد ظل ثابتا خلال السنوات الثلاث واصبح معبرا
عنه بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثالثة .

رابعاً :
جدول مقارنة المخزون السلعي
عند اتباع كل من الطريقتين الثلاث

<u>الطريقة</u>	<u>السنة الاولى</u>	<u>السنة الثانية</u>	<u>السنة الثالثة</u>
عند اتباع طريقة FIFO	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
عند اتباع طريقة LIFO	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
عند استخدام الأرقام القياسية	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠

ويبين هذا الجدول ان استخدام الأرقام القياسية قد ادى الى اثبات المخزون
السلعي في نهاية السنة معبرا عنه بوحدة الذقد السائدة في تاريخ معين موحد مما
يجعل لقيمتها دلالتها وقابليتها للمقارنة ، مع اظهار قيمتها على حقيقتها فـ
الميزانية في نهاية كل عام ، وهذه الامور لا تتحقق عند اتباع اى من طريقتي LIFO
أو FIFO .

المبحث الثاني

استخدام الارقام القياسية لتعديل عناصر قائمة الربح

أولا : خطوات تعديل عناصر قائمة الربح :

تتبع الخطوات الآتية عدد تعديل عناصر قائمة الربح :

١. تستخدم الارقام القياسية في تعديل البيانات الخاصة بعناصر
المحتاجرة على النحو المشروح في المبحث السابق .

٢. تعدل عناصر الإيرادات والمصروفات الأخرى الخاصة بقائمة الربح
(فيما عدا الاستهلاك) بافتراض أنها قد تمت موزعة توزيعاً
متساوياً خلال اشهر العام . ولهذا يتم ضربها في الرقم
القياسي الصادر في نهاية العام وقسمتها على متوسط الرقم
القياسي للعام . أي ان هذه العناصر تعامل معاملة المبيعات
والمشتريات ومصروفات الشراء .

٣. يعدل عبء الاستهلاك على اساس ضربه في الرقم القياسي الصادر
في نهاية العام وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ شراء
الاصل الثابت . وسوف نتناول معالجة تعديل الاستهلاك بالتفصيل
عند الكلام على تعديل اصول الشاكلة واستهلاكها .

ثانيا : طريقة التعديل المباشر :

فيما يلي قائمة الربح وقائمة المركز المالي لحدى الشركات عن سنة معينة :

١. قائمة الربح على اساس البيانات التاريخية :

البيلان	لييرة	لييرة
المبيعات		٨٤٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	
المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠	
المجموع	٦٥٠ ٠٠٠	
مخزون آخر المدة	٦٠ ٠٠٠	
تكلفة المبيعات		٥٩٠ ٠٠٠
مجمعل الربح		٢٥٠ ٠٠٠
مصروفات اخرى :		
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠	
م. اخرى	٣٠ ٠٠٠	
		١٣٠ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب		١٢٠ ٠٠٠
ضريبة الارباح التجارية والصناعية		٤٢ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة		٧٨ ٠٠٠
الارباح الموزعة		٥٦ ٠٠٠
الارباح المعجوزة		٢٢ ٠٠٠
		=====

فإذا علمت :

١. يتم تقويم المخزون السلمي على اساس الوارد اولا صادر اولا .
٢. تعامل جميع الايرادات والمصروفات على اعتبار انها موزعة توزيعا منتظما خلال العام .
٣. يفترض ان توزيعات الارباح تتم في نهاية السنة ، وكذا ضريبة الارباح التجارية .
٤. كانت الارقام القياسية السائدة على الذهو الاتي :

١٠٠	أول العام
١٢٠	منتصف العام
١٨٠	آخر العام
	عدد شراء المخزون السلمي
١٠٠	لاول المدة .
١٠٠	عدد شراء آلات

فأنه يتم تعديل قائمة الربح على الذهو الاتي :

قائمة الربح المعدلة معبـرا عنها بوحدة النقد السائدة في
نهاية السنة .

البيـعان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
مبيعات	٨٤٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٢٠	٢ ٢٦٠ ٠٠٠
	=====		=====
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٠٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٢٠	٩٠٠ ٠٠٠
= المجموع	٦٥٠ ٠٠٠		٩٩٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٦٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٢٠	٩٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٥٩٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
	=====		=====
مجمـل الربـح	٢٥٠ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠
	=====		=====
المصروفات :			
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٠٠	١٨٠ ٠٠٠
م . اخرى	٣٠ ٠٠٠	١٨٠ : ١٢٠	٤٥ ٠٠٠
	١٣٠ ٠٠٠		٢٢٥ ٠٠٠
	=====		=====
صافي الربح	١٢٠ ٠٠٠		١٣٥ ٠٠٠
ضريبة الارباح التجارية	٤٢ ٠٠٠	١٨٠ : ١٨٠	٤٢ ٠٠٠
	٧٨ ٠٠٠		٩٣ ٠٠٠
صافي الربح قبل التوزيعات	٥٦ ٠٠٠	١٨٠ : ١٨٠	٥٦ ٠٠٠
الارباح الموزعة	٢٢ ٠٠٠		٣٧ ٠٠٠
	=====		=====
ملاحظات :			

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الاخرى ومخزون آخر المدة على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي .
ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي ١٨٠ : ١٢٠

٢. تم تعديل مخزون اول المدة على اساس انه تم الحصول عليه في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٠٠ ، ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي ١٨٠ : ١٠٠
وتم تعديل مخزون آخر المدة على اساس انه تم الحصول عليه في منتصف العام حيث كان الرقم القياسي ١٢٠ .

٣. تم تعديل استهلاك الات على اساس انه قد تم شراؤها في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٠٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠/٠.١٠ مبيعات طريقة القسط الشاـبـت
ولهذا تم تعديلها على الاساس الاتي ١٨٠ : ١٠٠ .

شالسا : طريقة التعديل المستمر :

ونتناول الان طريقة التعديل المستمر للبيانات التاريخية .

في نهاية السنة الاولى :

فعندما يطلب البنا في نهاية ١٩٧٤ تعديل البيانات التاريخية للقوائم المالية التي تم التعبير عنها بوحدة نقدية غير متماثلة نتيجة تغير مستويات الاسعار خلال العام ، فإنه يذبحي علينا ان نقوم بتعديل البيانات التاريخية لتلك السنة الاولى بالتعبير عنها بوحدة الدقد السائدة في نهاية السنة الاولى اى في ٧٤/١٢/٣١ ، ويكون هذا هو التعديل الاول باستخدام الرقم القياسي السائد في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

وفي نهاية السنة الثانية :

نجد اننا ازاء القوائم المالية لسنة ١٩٧٥ معبرا عنها بوحدة نقدية ذات قوة شرائية مختلفة خلال العام ١٩٧٥ .

ولهذا نقوم بتعديل القوائم المالية لتلك السنة الثانية للتعبير عنها بوحدة الدقد السائدة في ١٩٧٥/١٢/٣١ باستخدام الرقم القياسي في ذلك التاريخ .

ولكننا لا نستطيع في هذه المرحلة مقارنة البيانات المعدلة للسنة الاولى والتي تم التعبير عنها بوحدة الدقد السائدة في نهاية السنة الاولى ١٩٧٤/١٢/٣١ بالبيانات المعدلة الخاصة بالسنة الثانية المعدلة والمعبّر عنها بوحدة الدقد السائدة في نهاية السنة الثانية اى ٧٥/١٢/٣١ حيث أصبح الرقم القياسي (١٨٠) .

ومن ثم فإنه يذبحي تعديل البيانات المعدلة للسنة الاولى مرة ثانية للتعبير عنها بوحدة الدقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

تطبيق عملي :

إذا قدمت الينا البيانات الآتية :

قائمة الربح عن السنتين المنتهيتين ٧٤/١٢/٣١ ، ٧٥/١٢/٣١ :

السنة الثانية	السنة الاولى	البيان
١ ٩ ٧ ٥	١ ٩ ٧ ٤	
٨٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	مبيعات
=====	=====	
٦٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	مخزون اول المدة
٤٨٠ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠	+ المشتريات
=====	=====	
٥٤٥ ٠٠٠	٤١٠ ٠٠٠	- مخزون اخر المدة
٥١ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	
=====	=====	
٤٩٤ ٠٠٠	٣٤٥ ٠٠٠	تكلفة المبيعات
=====	=====	
٣٠٦ ٠٠٠	٢٥٥ ٠٠٠	مجمل الربح
=====	=====	
		مصروفات مختلفة :
١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	امهلاك
٨٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	مصروفات نقدية
=====	=====	
١٨٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	
=====	=====	
١٢٦ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	صافي الربح قبل ضريبة الدخل
=====	=====	

وإذا افترضنا ان الارقام القياسية كانت على النحو الاتي خلال هاتين السنتين:

السنة الثانية	السنة الاولى	
١٤٠	١٠٠	اول العام
١٨٠	١٤٠	آخر العام
١٦٠	١٢٠	متوسط العام
١٣٠	١٠٠	عدد شراء مخزون اول المدة
١٧٠	١٣٠	عدد شراء مخزون آخر المدة

وإذا افترضنا ان الالات قد تم شراؤها عندما كان الرقم القياسي (١٠٠) فإنه ينبغي علينا اتباع الخطوات الاتية لتطبيق فكرة التعديل المستمر :

١. تعديل قائمة الربح للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

٢. ثم في نهاية السنة الشاذية ١٩٧٥/١٢/٣١ .

٣. تعديل قائمة الربح للسنة الشاذية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ٧٥/١٢/٣١ نهاية السنة الشاذية .

الخطوة الاولى : تعديل قائمة الربح في السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٧٤/١٢/٣١ ، حيث الرقم القياسي (١٤٠) :

البيان	الارقام التاريخية للسنة الاولى	المعامل	السنة الاولى معدلة للمرة الاولى الى نهاية السنة الاولى
مبيعات	٦٠٠ ٠٠٠ =====	١٤٠ : ١٢٠	٧٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون اول المدة + المشتريات	٥٠ ٠٠٠ ٣٦٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٠٠ ١٤٠ : ١٢٠	٧٠ ٠٠٠ ٤٢٠ ٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٤١٠ ٠٠٠ ٦٥ ٠٠٠	١٤٠ : ١٣٠	٤٩٠ ٠٠٠ ٧٠ ٠٠٠
= تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠ =====		٤٢٠ ٠٠٠ =====
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠ =====		٢٨٠ ٠٠٠ =====
مصرفات مختلفة :			
اهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٠٠	١٤٠ ٠٠٠
+ مصرفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٢٠	٧٠ ٠٠٠
المجموع	١٦٠ ٠٠٠		٢١٠ ٠٠٠
= صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠ =====		٧٠ ٠٠٠ =====

الخطوة الثانية : تعديل قائمة الربح للسنة الاولى المعدلة للتعبير عنها بوحدة القياس في نهاية السنة الاولى حيث الرقم القياسي ١٤٠ الى وحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث أصبح الرقم القياسي ١٨٠.

السنة الاولى معدلة للمرة الثانية الى نهاية السنة الثانية	المعامل	الارقام التاريخية للسنة الاولى	البيان
٩٠٠ ٠٠٠ =====	١٤٠ : ١٨٠	٧٠٠ ٠٠٠ =====	المبيعات =====
٩٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٧٠ ٠٠٠	مخزون اول المدة
٥٤٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٤٢٠ ٠٠٠	+ المشتريات
٦٣٠ ٠٠٠		٤٩٠ ٠٠٠	= المجموع
٩٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٧٠ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
٥٤٠ ٠٠٠		٤٢٠ ٠٠٠	= تكلفة المبيعات
=====		=====	
٣٦٠ ٠٠٠		٢٨٠ ٠٠٠	= مجمل الربح
=====		=====	
المصروفات:			
١٨٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	١٤٠ ٠٠٠	اهلاك
٩٠ ٠٠٠	١٤٠ : ١٨٠	٧٠ ٠٠٠	+ مصاريف نقدية
٢٧٠ ٠٠٠		٢١٠ ٠٠٠	المجموع
=====		=====	
٩٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	صافي الربح
=====		=====	

ملاحظة :

ويلاحظ اننا نصل الى نفس النتائج لو اننا قمنا بتعديل قائمة الربح للسنة الاولى مرة واحدة للتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الثانية حيث اصبح الرقم القياسي (١٨٠) ، وحيث تظهر قائمة الربح على الصورة الاتية :

البيان	الارقام التاريخية	المعامل	بعد التعديل المباشر
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠ =====	١٢٠ : ١٨٠	٩٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٣٦٥ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٥٤٠ ٠٠٠
	=====		=====
- مخزون آخر المدة	٤١٥ ٠٠٠		٦٣٥ ٠٠٠
	٦٥ ٠٠٠	١٣٥ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
	=====		=====
= تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
	=====		=====
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠		٣٦٥ ٠٠٠
	=====		=====
مصرفات مختلفة :			
املاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	١٨٠ ٠٠٠
مصرفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٨٠	٩٠ ٠٠٠
	=====		=====
صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠		٢٧٥ ٠٠٠
	=====		=====

وبعد تعديل قائمة الربح في السنة الاولى على مرحلتين يأتي دور قائمة الربح عن السنة الثانية المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ذلك التاريخ لتظهر على النحو الآتي :

السدة الثانية معبرا بوحدة النقد السائدة في نهاية السدة الثاني	المعامل	البيانات التاريخية للسدة الثانية	البيان
٩٠٠ ٠٠٠ =====	١٦٠ : ١٨٠	٨٠٠ ٠٠٠ =====	المبيعات
٩٠ ٠٠٠	١٣٠ : ١٨٠	٦٥ ٠٠٠	مخزون اول المدة
٥٤٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٨٠	٤٨٠ ٠٠٠	+ المشتريات
٦٣٠ ٠٠٠		٥٤٥ ٠٠٠	= المجموع
٥٤ ٠٠٠	١٧٠ : ١٨٠	٥١ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
٥٧٦ ٠٠٠ =====		٤٩٤ ٠٠٠ =====	تكلفة المبيعات
٣٣٤ ٠٠٠ =====		٣٠٦ ٠٠٠ =====	مجمد الربح
			مصروفات اخرى :
١٨٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٨٠	١٠٠ ٠٠٠	املاك
٩٠ ٠٠٠	١٦٠ : ١٨٠	٨٠ ٠٠٠	+ مصاريف نقدية
٢٧٠ ٠٠٠ =====		١٨٠ ٠٠٠ =====	المجموع
٥٤ ٠٠٠ =====		١٢٦ ٠٠٠ =====	صافي الربح قبل الضريبة

جدول مقارنة البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والثانية المعدلة لكل منهما :

دبين في الجدول الاتي مقارنة البيانات التاريخية لكل من السنتين الاولى والثانية والبيانات المعدلة لكل منهما .

البيانات المعدلة معبرا عنها		البيانات التاريخية		بوعدة الدفد السائدة في نهاية السنة الثانية	
البيانات	الاولى	الثانية	الاولى	الثانية	
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	
+ المشتريات	٣٦٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠	
المجموع	٤١٠ ٠٠٠	٥٤٥ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠	
- مخزون آخر المدة	٦٥ ٠٠٠	٥١ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠	
- تكلفة المبيعات	٣٤٥ ٠٠٠	٤٩٤ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠	٥٦٧ ٠٠٠	
= مجمل الربح	٢٥٥ ٠٠٠	٣٠٦ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠	٣٢٤ ٠٠٠	
مصروفات اخرى :					
اهلاك	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	
مصاريف نقدية	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	
المجموع	١٦٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	
صافي الربح قبل الضريبة	٩٥ ٠٠٠	١٣٦ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠	

ولا شك ان البيانات المعدلة اكثر دلالة ، وأصدق تعبيراً ، واطلع للمقارنة .

فبالنسبة للمبيعات :

تبين البيانات التاريخية زيادة في مبيعات السدة الثانية ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة
بيدما تبين البيانات المعدلة عدم وجود اى تغيير -

وبالنسبة لمجمل الربح :

تبين البيانات التاريخية تحقيق زيادة قيمتها ٥١ ٠٠٠ ليرة
بيدما تبين البيانات المعدلة تحقيق عجز قيمته (٣٦ ٠٠٠) ليرة

وبالنسبة لصافي الربح :

تبين البيانات التاريخية زيادة قيمتها ٣١ ٠٠٠ ليرة
بيدما تبين البيانات المعدلة تحقيق عجز قيمته (٣٦ ٠٠٠) ليرة

الفصل العاشر

استخدام الأرقام القياسية

لتعديل قائمة المركز المالي

المبحث الأول : تعديل عناصر قائمة المركز المالي .

- أولا : تعديل عناصر الأصول غير النقدية .
- ثانيا : تعديل عناصر المفردات النقدية .
- ثالثا : تعديل عناصر الخصوم الأخرى .

المبحث الثاني : استخدام الأرقام القياسية لتعديل الأصول الشائبة وإضافاتها واستبعاداتها واستهلاكها .

- أولا : تعديل الأصول الشائبة وعبء استهلاكها بصفة مستمرة .
- ثانيا : تعديل الأصول الشائبة وإضافاتها وعبء استهلاكها .
- ثالثا : تعديل الأصول الشائبة وإضافاتها واستبعاداتها وعبء استهلاكها .

المبحث الثالث : استخدام الأرقام القياسية لتعديل المفردات النقدية .

- أولا : المفردات النقدية .
- ثانيا : تطبيقات عملية لتحديد أرباح (أو خسائر) المفردات النقدية .
- تمارين .
- تمرين شامل .

الفصل العاشر
استخدام الأرقام القياسية لتعديل قائمة المركز المالي

المبحث الأول
تعديل عناصر قائمة المركز المالي

أولاً : تعديل عناصر الأصول غير النقدية :

والمقصود هو الأنواع الأخرى من الأصول التي تتغير قيمتها عند تغير مستوى الأسعار ذلك لأنها لا تتمثل في عدد معين من الوحدات النقدية . ويمكن صوب هذه الأصول إلى الأنواع الرئيسية الآتية :

١. أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك .
٢. أصول ثابتة قابلة للاستهلاك .
٣. الاستثمارات .
٤. المفزون من البضاعة .
٥. المصروفات المدفوعة مقدماً .

ويكون هذا النوع من الأصول غير معبر عنه بوحدة النقد الحالية السائدة لأنه يكون عرضة للتغير كلما تغير مستوى الأسعار ، ولهذا تستخدم الأرقام القياسية لتعديلها حتى تظهر معبراً عنها بوحدة نقدية متماثلة لكي تصبح قابلة للمقارنة .

١. تعديل الأصول الثابتة غير القابلة للاستهلاك :

لعل ابرز نوع من هذه الأصول هو الأراضي . وتظهر في الميزانيات إما كمفردة مستقلة ، أو مدرجة مع ما عليها من مبان ، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب فصل الأراضي عن المباني .

وتكون الخطوة الشاذية تعديل تاريخ الاضافات وتكلفتها التاريخية لكل عملية من عمليات الشراء . والأصل هو ضرب التكلفة التاريخية الواردة بالقوائم المالية في الرقم القياسي في ٣١ ديسمبر للسنة التي اتخذت أساساً للقياس ، وقسمتها على الرقم القياسي لتاريخ الشراء . وإذا لم يتيسر الوقوف على تاريخ الشراء يفترض أنها وزعت توزيعاً عادلاً على أشهر السنة ، أو أنها

قد اشترت في نصف السنة . وفي هذه الحالة تقسم التكلفة التاريخية على متوسط الرقم القياسي لسنة الشراء . وبذا تظهر قيمة الاراضي معبرا عنها بوحدة الذقد في نهاية السنة التي وقع عليها الاختيار . وبهذا ايضا تصبح قيمة الاراضي قابلة للمقارنة .

٢. تعديل الاصول الشابتة القابلة للاستهلاك (١) .

تعتبر هذه الاصول هي الجزء الاكبر والاهم في معظم المنشآت وخاصة الصناعية .

والاصل هو ان يتم تعديل تكلفة كل مفردة من مفردات الاصل الشابت الى وحدة الذقد التي يقع عليها الاختيار . ويتطلب ذلك معرفة تاريخ شراء الاصل ، وكل اضافة من الاضافات .

وحيث ان ذلك الاجراء يتطلب مجهودا كبيرا وخاصة بالنسبة للمنشآت التي تشتري اصولا شابتة جديدة خلال اشهر السنة فإنه يمكن اجراء هذه التعديلات على اساس شهري او سنوي .

وتتطلب الاجراءات العملية عمل جدول لكل اصل من الاصول القابلة للاستهلاك تبين فيه مشتريات كل سنة ومجموع قيمة الاصل الشابت كما يظهر بالدفاتر ، وذلك بالاضافة الى جدول آخر لبيان تعديل القيم الواردة بالجدول السابق على اساس تعديل التكلفة التاريخية الى وحدة الذقد في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار . ويتم ذلك بضرب كل رقم من ارقام التكلفة التاريخية في الجدول الاول في الرقم القياسي لنهاية السنة المختارة ، وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الشراء او متوسط الرقم القياسي لسنة الشراء . (٢)

(١) Corbin, Donald, A. "CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS: AN ANALYSIS AND A CASE STUDY" , (Unpublished ph.D. Dissertation in Economics, University of California, 1954) .
صفحتي ١٤٣ ، ١٤٤

(٢) Kennedy and McMullen, "FINANCIAL STATEMENTS, FORM, ANALYSIS AND INTERPRETATION : , (Home wood, Illinois; Richard D. Irwin, Inc. 1954) Caterpillar Tractor Company.

راجع الدراسة العملية التي اجراها بهذا الصدد
بالنسبة للاصول الشابتة للشركة الصفحات من ٣٤٦ الى ٣٤٨ .

ويلاحظ انه بعد ذلك يمكن تحويل المجموع بسهولة الى وحدة النقد السائدة في اى تاريخ وذلك بضرب الارقام الجديدة في الرقم القياسي للتاريخ الجديد وقسمته على الرقم القياسي في نهاية السدة التي كانت سدة الاساس .

وسوف نتناول بشئ من التفصيل فيما بعد استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الشابتة واستهلاكها .

٣ . الاستثمارات : (١)

تقسم الاستثمارات الى استثمارات ذات قيمة شابتة كالسددات والاسهم الممتازة ، واستثمارات ذات قيمة متغيرة او قابلة للتغير كالاسهم العادية ، ذلك لان الاستثمارات الاولى تكون لها قيمة اسمية شابتة يلتزم المدين بتسديد قيمتها الاسمية في تاريخ الاستحقاق دون نظر الى التغيرات التي تطرأ على مستوى الاسعار . اما الاسهم العادية فتتأثر قيمتها باعتباريات مختلفة من بينها التغير في مستوى الاسعار .

ويجب تعديل الذوعين لبيان اثر تغير مستوى الاسعار في الفترة بين تاريخ الشراء ونهاية السدة التي يقع عليها الاختيار ، ويتم ذلك بضرب التكلفة التاريخية في الرقم القياسي لنهاية السدة المختارة وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الشراء او متوسط الرقم القياسي لسدة الشراء .

وعند اختلاف القيمة السوقية للاستثمارات كما تظهر في قوائم اسعار سوق الاوراق المالية عن القيمة التي تظهر نتيجة هذا التعديل . ويمكن ادراج القيمة السوقية في الميزانية المعدلة ، كما يمكن تسجيل القيمة السوقية بجانب الارقام المعدلة نتيجة استخدام الارقام القياسية حتى يقف القارئ على الفرق بين القيمتين .

٤ . تعديل بضاعة آخر المدة :

بينما عدد الكلام على تكلفة المبيعات اجراءات تعديل بضاعة آخر المدة . وقد ذكرنا ان ذلك يتطلب اضرب كل جزء من بضاعة آخر المدة في الرقم القياسي لنهاية السدة التي يقع عليها الاختيار وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ الحصول عليه .

وقد ذكرنا انه نظرا لعدم امكان الحصول على البيانات التفصيلية لتواريخ شراء كل جزء من بضاعة آخر المدة ، فإنه يمكن تحديد هذا التاريخ على وجه التقريب وذلك بايجاد مدة الدوران وتعديل بضاعة آخر المدة على اساس معدل التغير الذي طرأ على الأسعار في خلال تلك الفترة ، أو كما عبّر البعض على اساس نصف التغير في مستوى اسعار تلك الفترة (١)

وقد سبق ان بينا ان طريقة التعديل تختلف باختلاف الطريقة التي تتبعها الشركة في تقويم بضاعة آخر المدة ومعالجة صرف كميات المخزون عند بيعها في المنشآت التجارية او استخدامها في الادخار في المنشآت الصناعية .

٥. تعديل المصروفات المدفوعة مقدما :

يظهر بالميزانية بعض المصروفات المدفوعة مقدما ، وهي المصروفات التي انفقت في السنة الحالية او في السنوات السابقة ولكنها تخص كلها او بعضها السنة التالية .

ويعدل رصيد هذه المصروفات بضربه في الرقم القياسي لنهاية سنة الأساس وقسمته على الرقم القياسي لتاريخ اتفاق هذه المصروفات ، وتتبع نفس الطريقة بالنسبة للاضافات ، شأنها في ذلك شأن الاصول الشابتة .

ثانيا : تعديل عناصر المفردات الدفدية :

والمقصود بهذه المفردات هو الاصول والخصوم التي يكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات الدفدية .

ويدرج تحت هذا العنوان الاصول الاتية :

أ. الخفدية بالصدوق والحسابات الجارية بالبنوك .

ب. الذمم .

ج. اوراق القبض .

ويدرج تحت هذا العنوان الخصوم الآتية :

أ. الأسهم الممتازة .

ب. السندات .

ج. القروض .

د. المطلوبات .

هـ. اوراق الدفع .

ولا تحتاج هذه المفردات الى تعديل في نهاية السنة لانها تظهر
معبرا عنها بالوحدة النقدية الحالية مهما تغير مستوى الاسعار لانها تظهر
دائما معبرا عنها بقيمتها الاسمية .

غير انه عدد الرغبة في عمل مقارنة بين الاصول النقدية والخصوم
النقدية خلال عدد من السنوات فإنه يجب تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد
السائدة في التاريخ الذي يتخذ اساسا للقياس . ويتم هذا التعديل بضرب
كل من هذه الاصول والخصوم في الرقم القياسي لنهاية سنة الأساس وقسمتها
على الرقم القياسي لنهاية السنة ، أو الرقم القياسي لنهاية كل سنة من السنوات
محل المقارنة .

وسوف نتناول تعديل المفردات النقدية ، وارباح (او خسائر) القوة
الشرائية للذقود فيما بعد .

شالشا : تعديل عناصر الخصوم :

تتضمن الخصوم رأس المال ، وعلاوة الاصدار ، والاحتياطات العبرة
والمطلوبات التي تمثل التزاما على المندثرة ، والمخصصات التي تمثل الارباح
التي حجزت جادبا لمقابلة خسائر محتملة ، وصافي الربح الخ

ونستعرض فيما يلي طرق تعديل هذه المفردات

١. الاسهم الممتازة والمطلوبات :

وهذه من المفردات ذات العدد الثابت من الوحدات الدفدية الصبي
عالمجناها عدد الكلام على تعديل المفردات الدفدية .

٢. رأس مال الاسهم العادية :

يعامل رأس المال الذي يتمثل في الاسهم العادية وكذا علاوة الاصدار
معاملة الاصول الثابتة من حيث تبويبها وفقا لخاريها الاولي وذلك لتعديل
رؤوس الاموال التي حصلت عليها الشركة في السنوات المختلفة ، ثم يعدل كـ
مبلغ وذلك بضربه في الرقم القياسي لنهاية السنة التي تتخذ اساسا للتعديل
وقسمته على الرقم القياسي للخاريخ الذي تم فيه تحصيل تلك المبالغ .

ويترتب على ذلك ان نحصل في النهاية على رأس المال المساهم به
معبرا عنه بوحدة الدفد في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار .

٣. صافي الربح :

ويظهر صافي الربح معدلا نتيجة الاجراءات التي سبق لنا ان استعرضناها
عدد الكلام على تعديل قائمة الربح .

٤. الارباح المستحقة التوزيع :

وحيث ان هذه الارباح تحدد بعد نهاية السنة المالية بفترة تبلغ
احيانا عددا من الاشهر ، فإن تعديل هذه المفردة يتطلب ضربها في الرقم القياسي
في نهاية السنة التي يقع عليها الاختيار ، وقسمتها على متوسط الرقم القياسي
للشهر الذي يتقرر فيه التوزيع .

٥. الضرائب المستحقة :

تحدد الضرائب المستحقة بعد تحديد الارباح وما يوزع منها ، وما يتقرر حجه جاذبا .

وتعامل هذه المفردة نفس المعاملة التي تعامل بها المفردة السابقة .

٦. الارباح المحتفظ بها :

والمقصود بهذه الارباح هو الاحتياطات التي تضاف الى رأس المال لكي تمثل حقوق حملة الاسهم او اصحاب المنشآت .

وتعدل هذه المفردة نتيجة تعديل عناصر المعادلة الآتية :

رصيد الارباح المعجوزة المرحلة معدلة .

+ ارباح العام معدلة

- الارباح الموزعة معدلة .

= الارباح المحتفظ بها معدلة .

استخدام الأرقام القياسية لتعديل الأصول الثابتة وإضافتها واستبعادها واستهلاكها.

أولاً : تعديل تكلفة الأصول الثابتة وعبء الاستهلاك بصفة مستمرة

يمكن تعديل تكلفة الأصول الثابتة وأعباء استهلاكها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الأولى ، وفي نهاية السنة الثانية يتم تعديلها مرة ثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية وهكذا

فإذا انتهت السنة الأولى فأدنا نقوم بتعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية تلك السنة .

وإذا انتهت السنة الثانية فأدنا نجرى عمليتين :

١. بالنسبة للبيانات التاريخية الخاصة بالسنة الأولى التي تم تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، يتم تعديلها مرة ثانية الى وحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية .

٢. بالنسبة للبيانات التاريخية الخاصة بالسنة الثانية فأدنا يتم تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية :

وبذا تصبح البيانات الجديدة لكل من السنتين معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية ، مما يجعل هذه البيانات قابلة للمقارنة .

مثال : فلو ان إحدى الشركات قد اشترت في ١/١/١٩٧١ ، آلات بلغت تكلفتها الأصلية /٥٠٠.٠٠٠ ليرة ، وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات ، تستهلك في خلالها باستبعاد طريقة القسط الثابت فأدنا نستطيع تعديل تكلفة الأصل وعبء الاستهلاك السنوي بصفة مستمرة على النحو الآتي :

١. تعدل التكلفة التاريخية للآلات في نهاية السنة الأولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الأولى ، ثم تعدل قيمة الاستهلاك على القيمة المعدلة الجديدة .

٢. وفي نهاية السنة الشاذية تأخذ التكلفة المعدلة للآلات في نهاية السنة الأولى لتعديلها مرة شاذية في نهاية السنة الشاذية للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الشاذية ، ونحسب الاهلاك على اساس القيمة المعدلة الجديدة .

٣. ويستمر الحال على هذه الصورة في نهاية كل سنة من السنوات الشاذية تباعا ونصور نتيجة اتباع هذه الطريقة في الجدول الاتي :

جدول تعديل تكلفة الآلات وعبء الاهلاك السنوي بصفة مستمرة

في نهاية السنة	التكلفة التاريخية	المعامل	التكلفة المعدلة	نسبة الاهلاك	عبء الاهلاك السنوي المعدل
الأولى	٥٥٠ ٠٠٠	$\times \frac{110}{100}$	٥٥٠ ٠٠٠	$= \frac{20}{100} \times$	١١٠ ٠٠٠
الشاذية	٥٥٠ ٠٠٠	$\times \frac{120}{110}$	٦٠٠ ٠٠٠	$= \frac{20}{100} \times$	١٢٠ ٠٠٠
الثالثة	٦٠٠ ٠٠٠	$\times \frac{130}{120}$	٦٥٠ ٠٠٠	$= \frac{20}{100} \times$	١٣٠ ٠٠٠
الرابعة	٦٥٠ ٠٠٠	$\times \frac{140}{130}$	٧٠٠ ٠٠٠	$= \frac{20}{100} \times$	١٤٠ ٠٠٠
الخامسة	٧٠٠ ٠٠٠	$\times \frac{150}{140}$	٧٥٠ ٠٠٠	$= \frac{20}{100} \times$	١٥٠ ٠٠٠

ويمكن الاكتفاء بتعديل عبء الاهلاك السنوي بصفة مستمرة في نهاية كل سنة على النحو الاتي :

في نهاية السنة	عبء الاهلاك تاريخيا	المعامل	عبء الاهلاك المعدل
الأولى	١٠٠ ٠٠٠	$\times \frac{110}{100}$	١١٠ ٠٠٠
الشاذية	١١٠ ٠٠٠	$\times \frac{120}{110}$	١٢٠ ٠٠٠
الثالثة	١٢٠ ٠٠٠	$\times \frac{130}{120}$	١٣٠ ٠٠٠

$$١٤٠ \dots = \frac{١٤٠}{١٣٠} \times ١٣٠ \dots \quad \text{الرابعة}$$

$$١٥٠ \dots = \frac{١٥٠}{١٤٠} \times ١٤٠ \dots \quad \text{الخامسة}$$

ومن الممكن تعديل تكلفة الآلات وعبء اهلاكلها السنوى للتعويض عنه بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الخامسة مرة واحدة ، وذلك على النحو الاتسى :

جدول تعديل تكلفة الآلات وعبء اهلاكلها السنوى مرة واحدة
في نهاية السنة الخامسة

عبء الاهلاك السنوى معدلا	نسبة الاهلاك	المعامل المعدلة	التكلفة الحاريضية	في نهاية السنة
١٥٠ ... =	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	$\times ٧٥٠ \dots$	$= \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٥٠٠ \dots$	الاولى
١٥٠ ... =	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	$\times ٧٥٠ \dots$	$= \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٥٠٠ \dots$	الثانية
١٥٠ ... =	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	$\times ٧٥٠ \dots$	$= \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٥٠٠ \dots$	الثالثة
١٥٠ ... =	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	$\times ٧٥٠ \dots$	$= \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٥٠٠ \dots$	الرابعة
١٥٠ ... =	$\frac{٢٠}{١٠٠}$	$\times ٧٥٠ \dots$	$= \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٥٠٠ \dots$	الخامسة
٧٥٠ ...				
=====				

ثانياً ، استخدام الأرقام القياسية لتعديل الأصول الثابتة وإضافتها وأعباء استهلاكها :

ولا يخلط الأمر عند استخدام الأرقام القياسية في حالة وجود إضافات جديدة للأصول الثابتة القديمة . إذ ينبغي ان نراعي دائماً الرقم القياسي السائد في تاريخ شراء الإضافات الجديدة .

فلو قدمت اليينا البيانات الآتية بشأن أصول ثابتة اشترتها الشركة في بداية حياتها في أول سنة مالية معينة ، نطلق عليها السنة الأولى ، وإضافات في بداية السنة الثانية ، ثم إضافات جديدة في بداية السنة الثالثة .

وإذا تبين لنا ان الحياة الانتاجية لهذه الأصول الثابتة وإضافاتها تستهلك على خمس سنوات باتباع طريقة القسط الثابت .

وإذا قدمت اليينا البيانات الآتية بشأن الأصول الثابتة والأرقام القياسية التي كانت سائدة في خلال الخمس سنوات الأولى من بدء حياة الشركة .

مشتريات آلات		الرقم القياسي	
المسنوات	الأولى الثانية	الثالثة الرابعة	الخامسة في أول السنة في ذ السد
الأولى	٤٠ ٠٠٠		١٢٠ ١٠٠
الثانية	١٢ ٠٠٠		١٤٠ ١٢٠
الثالثة		٧ ٠٠٠	١٦٠ ١٤٠
الرابعة			١٨٠ ١٦٠
الخامسة			٢٠٠ ١٨٠

وإذا علمنا ان مشتريات الآلات هذه قد تمت في اليوم الأول من كل سنة من السنوات التي تمت فيها هذه الإضافات .

فأنه ينبغي اعداد الجداول الآتية لعرض البيانات التاريخية الخاصة بالأصول الثابتة وإضافاتها ، وأعباء أملاكها ، والبيانات المعدلة باستخدام الأرقام القياسية ، وذلك على النحو الآتي :

اولا : جدول الاصول الشاذية والاضافات خلال الخمس سنوات على ضوء البيانات التاريخية :

مشتريات آلات السنة	الاولى	الشاذية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اضافات آلات	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الاضافات الاولى	-	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
الاضافات الشاذية	-	-	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠
	٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠	٥٩ ٠٠٠

شاذيا : جدول اعباء الاهلاك السنوية التاريخية للاصول الشاذية والاضافات خلال الخمس سنوات :

اهلاك آلات السنة	الاولى	الشاذية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الاصل	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
الاضافات الاولى	-	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠	٢ ٤٠٠
الاضافات الشاذية	-	-	١ ٤٠٠	١ ٤٠٠	١ ٤٠٠
	٨ ٠٠٠	١٠ ٤٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠

شاذيا : جدول الاصول الشاذية والاضافات خلال الخمس سنوات معدلة باستخدام الارقام القياسية للتعبير عنها بوحدة الذقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

آلات السنة الاولى : $٢٠٠ \text{ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة) } \times ٤٠ ٠٠٠ \text{ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو ١٠٠) } = ٨٠ ٠٠٠$ ليرة
 بدء السنة الاولى)

اضافات السنة الشاذية : $٢٠٠ \text{ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة) } \times ١٢ ٠٠٠ \text{ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو ١٢٠) } = ٢٠ ٠٠٠$ ليرة
 بدء السنة الشاذية)

اضافات السنة الثالثة : ٣٠٠ (الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة)
 ٧ ٠٠٠ × ١٤٠ (الرقم القياسي في تاريخ الشراء وهو
 ١٠ ٠٠٠ ليرة
 بدء السنة الثالثة)

وعلى ضوء هذه البيانات يمكن اعداد الجدول الاتي لبيان الاصول الثابتة
 و اضافاتها معدلة معبرا عنها بوجدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
آلات	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
الاضافات الاولى	-	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
الاضافات الثانية	-	-	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠

رابعاً : جدول عبء الاهلاك للآلات والاضافات معدلا معبرا عنه بوجدة النقد السائدة
 في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الآلات	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
" الاضافات الاولى	-	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	٤ ٠٠٠
" الاضافات الثانية	-	-	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
	١٦ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠

خامساً : جدول مقارنة عبء الاهلاك المعدل للآلات والاضافات على ضوء البيانات
 التاريخية والبيانات المعدلة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
عبء الاهلاك معدلا	١٦ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠
عبء الاهلاك دفترياً	٨ ٠٠٠	١٠ ٤٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠	١١ ٨٠٠
مجموع الفروق	٨ ٠٠٠ + ٩ ٦٠٠ + ١٠ ٢٠٠ + ١٠ ٢٠٠ + ١٠ ٢٠٠				

ويبدو واضحاً من الجدول السابق عند مقارنة مجموع اعباء الاهلاك معدلة وعلى اساس
 البيانات التاريخية ان مجموع الفروق يبلغ ٤٨٢٠٠ ليرة في خلال تلك السنوات الخمس .

شالشا : تعديل الاصول الشاذة والاضافات والاستبعادات واستهلاكها.

لو قدمت انيك البيانات الاتية بشأن الآلات التي اشترتها احدى الشركات في بداية السنة الاولى من حياتها والتعديلات التي طرأت عليها بالاضافات والاستبعادات خلال السنوات الخمس الاولى من حياة الشركة .

اولا : الآلات والاضافات والاستبعادات (الارقام بآلاف الليرات) :

١. مشتريات الآلات في بداية السنة الاولى ٣ ٠٠٠
٢. استبعادات آلات في اول السنة الرابعة من آلات السنة الاولى .
٣. اضافات آلات في منتصف السنة الثانية ٣ ٢٠٠
٤. اضافات آلات في اول السنة الثالثة . ١ ٨٠٠

شاذيا: الارقام القياسية السائدة خلال السنوات الخمس الاولى :

السنة	اول السنة	منتصف السنة	آخر السنة
الاولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٦٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠
الرابعة	٢٢٠	٢٤٠	٢٦٠
الخامسة	٢٦٠	٢٨٠	٣٠٠

شالشا : تستهلك الآلات على عشر سنوات باصبع طريقة القسط الشاذ :

فأنه يمكن اعداد الجداول الاتية التي تبين الفروق الواضحة بين البيانات التاريخية والبيانات المعدلة :

١. جدول الآلات والاضافات والاستبعادات وفقا للتكلفة التاريخية .
٢. جدول تعديل الآلات والاضافات والاستبعادات للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة .
٣. جدول الآلات معدلة .
٤. جدول عبء الاملاك السنوى على اساس التكلفة التاريخية .
٥. جدول عبء الاملاك السنوى المعدل .

١. جدول الآلات والاضافات والاستيعادات وفقا للتكلفة التاريخية :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات اول السنة الاولى	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
- استيعادات في اول السنة الرابعة	-	-	-	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠
	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
+ مشتريات في منتصف السنة الثانية	-	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠	٣ ٢٠٠
+ مشتريات في اول السنة الثالثة .	-	-	١ ٨٠٠	١ ٨٠٠	١ ٨٠٠
	٣ ٠٠٠	٦ ٢٠٠	٨ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠

٢. جدول تعديل تكلفة الآلات للتعبير عنها بوحدة الدقذ السائدة في نهاية السنة الخامسة

البيانات التاريخية	المعامل	القيمة المعدلة
آلات السنة الاولى	٣٠٠	١٠٠
استيعادات في اول السنة الرابعة	٣٠٠	١٠٠
اضافات في منتصف السنة الثانية	٣٠٠	١٦٠
اضافات اول السنة الثالثة	٣٠٠	١٨٠

٣. جدول الآلات معبرا عنها بوحدة الدقذ السائدة في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات في اول السنة الاولى	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
- استيعادات آلات السنة الاولى	-	-	-	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
+ مشتريات في منتصف السنة الثانية	-	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
+ مشتريات في اول السنة الثالثة	-	-	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
	٩ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠

تم اعداد هذا الجدول على ضوء البيانات الواردة في الجدول رقم ٢ .

٤٠ جدول عبء اهلاك المستوى للآلات على اساس التكلفة التاريخية :

السنة	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الآلات المشتراة					
في بداية السنة الاولى	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
اهلاك المستبعد من					
تلك الآلات في السنة الرابعة	-	-	-	١٠٠	١٠٠
اهلاك الآلات المشتراة في					
اول السنة الاولى	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
اهلاك الآلات المشتراة في					
منتصف السنة الثانية	-	١٦٠	٣٢٠	٣٢٠	٣٢٠
اهلاك الآلات المشتراة في					
اول السنة الثالثة	-	-	١٨٠	١٨٠	١٨٠
	٣٠٠	٤٦٠	٨٠٠	٧٠٠	٧٠٠

تم اعداد هذا الجدول على اساس استهلاك الآلات طبقا لما هو وارد فسي

الجدول رقم ١ مع ملاحظة :

١. ادنا استبعدنا اهلاك الآلات المستبعدة من آلات السنة الاولى

ابتداء من اول السنة الرابعة .

٢. ادنا قد احتسبنا اهلاك الآلات التي اضيفت في منتصف السنة

الثانية عن نصف سنة فقط وذلك على النحو الآتي :

$$٣٢٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢} = ١٦٠ \text{ ليرة}$$

٥٥. جدول عبء اهلاك السنوى للالات معدلا للتعبير عنه بوحدة النقد السائدة
في نهاية السنة الخامسة :

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك الاتالمشتراة في بداية السنة الاولى .	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠
اهلاك المستبعد من تلك الات في السنة الرابعة .	-	-	-	٣٠٠	٣٠٠
اهلاك الاتالمشتراة في اول السنة الاولى	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٦٠٠	٦٠٠
اهلاك الاتالمشتراة في منتصف السنة الثانية	-	٣٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠
اهلاك الاتالمشتراة في اول السنة الثالثة	-	-	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
قسط الاهلاك السنوى	٩٠٠	١ ٢٠٠	١ ٨٠٠	١ ٥٠٠	١ ٥٠٠

تم اعداد هذا الجدول على اساس البيانات الواردة في الجدول رقم ٣ الخاص
بالالات معبرا عنها بوحدة النقدالسائدة في نهاية السنة الخامسة .

المبحث الثالث

استخدام الأرقام القياسية لتعديل المفردات الدفعية .

أولا : المفردات الدفعية :

والمقصود بهذه المفردات هو الأصول والخصوم التي يكون لها قيمة اسمية ويتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات الدفعية (١) .

ويدرج تحت هذا العنوان الأصول الآتية :

- أ. الدفعية بالصدوق والحسابات الجارية بالبضوك .
- ب. الذمم .
- ج. أوراق القبض .

ويدرج تحت هذا العنوان الخصوم الآتية :

- أ. الأسهم الممتازة .
- ب. السندات .
- ج. القروض .
- د. المطلوبات .
- هـ. أوراق الدفع .

(١) دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح " راجع الصفحات من ٣٥ الى ٦٣ من بحثنا هذا بشأن التفرقة بين الأرباح (أو الخسائر) المحققة وغير المحققة الخاصة بالمفردات الدفعية عدد تفسير مستوى الاسعار .

تحتفظ بعض المنشآت بأصول يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية كالذمم ، والسندات ، والاموال النقدية العاضرة ، وهي تخسر عند ارتفاع مستوى الاسعار نتيجة الاحتفاظ بهذه المفردات .

وتلتزم المنشآت والشركات بالتزامات يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية تكون في صورة مطلوبات او سندات او اسهم ممتازة . وتعمل المنشأة على ربح نتيجة احتفاظها بهذه الالتزامات في خلال فترات ارتفاع مستوى الاسعار ذلك لان المنشأة تحدد هذه الالتزامات بعدد ثابت من الوحدات النقدية تبلغ قيمتها الحقيقية ثلث ما كانت عليه في تاريخ الوفاء بها .

ونتيجة لهذا نجد ان المنشآت التي تحتفظ بأصول يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية تزيد على ما هو مستحق عليها من السندات والاسهم الممتازة والمطلوبات ذات العدد الثابت من وحدة النقد ، اذما تحقق خسارة عندما يرتفع مستوى الاسعار .

ويحدث عكس ذلك عندما تزيد حملة السندات والاسهم الممتازة والمطلوبات ذات العدد الثابت من الوحدات النقدية على الاصول التي يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية . اذ تحقق هذه الشركات ربحا عندما يرتفع مستوى الاسعار .

ونعرض فيما يلي مثالين لبيان الخسائر المترتبة على الاحتفاظ باصول نقدية :

١. فلو ان مستثمرا دفع /٢٤٠.٠٠٠/ ليرة في سنة ١٩٦٧ لشراء سندات ذات فائدة ثابتة قيمتها الاسمية /٣٠٠.٠٠٠/ ليرة تستحق السداد بعد ١٠ سنوات بفائدة سنوية ٤/١ ٣ ٠/٠ ، واذا كان مستوى الاسعار قد ارتفع من ١٠٠ في سنة ١٩٦٧ الى ٣٠٠ في سنة ١٩٧٧ ، فأنه يكون قد حقق ربحا قدره /٦٠.٠٠٠/ ليرة عندما تتجاهل التغيرات التي طرأت على وحدة النقد في خلال هذه السنوات .

وعندما تستخدم الأرقام القياسية لتعديل القوة الشرائية لما صدره المستثمر في سنة ١٩٧٧ للتعبير عنه بوحدة النقد التي كانت سائدة في تاريخ رد قيمة تلك المددات في سنة ١٩٧٧ فأذا وجد انه قد سد :

$$٢٤٠.٠٠٠ \times \frac{٣٠٠ (الرقم القياسي لسنة ١٩٧٧)}{١٠٠ (الرقم القياسي لسنة ١٩٦٧)} = ٧٢٠.٠٠٠ \text{ ليرة}$$

وبعبارة أخرى يقبض هذا المستثمر ٣٠٠.٠٠٠ ليرة نقدا في سنة ١٩٧٧ مقابل ما قد الحقيقية ٧٢٠.٠٠٠ ليرة فقط عند التعبير عنها بعدد من الليرات لها نفس القوة الشرائية التي للمبلغ الذي استثمر أصلا عند شراء هذه المددات فـ في سنة ١٩٦٧ ، فيكون قد خسر مبلغا قدره ٤٢٠.٠٠٠ ليرة معبرا عنه بوحدة النقد التي كانت سائدة في سنة ١٩٧٧ .

ولهذا فإنه لتعديد الربح تعديدا سليما ينبغي تعديل مفردات المصروفات والإيرادات للتعبير عنها بوحدة نقدية ثابتة . ولا يكفي تعديل صافي الربح الذي ينتج من مقابلة المصروفات والإيرادات متى كانت مفردات كل منهما معبرا عنها بوحدة نقدية مختلفة ، ذلك لأن المستثمر إذا يحرص على استرداد استثماراته الأصلية .

ولا تتضمن قائمة الربح وقائمة المركز المالي المتعارف عليها الأرباح أو الخسائر الناتجة من الاحتفاظ بهذا النوع من الأصول والخصوم ذات المعدد الثابت من وحدة النقد ، رغم أن هذه الأرباح أو الخسائر هي أرباح أو خسائر حقيقية إذ تتضمن زيادة أو نقصا في القوة الشرائية للموارد المالية للسدى المدشاة .

ولا شك أن هذه الأرباح والخسائر هي أرباح وخسائر حقيقية لأنها تتضمن زيادة أو انقاص القوة الشرائية للموارد التي يستطيع أن يستخدمها اصحاب المدشاة أو الشركة .

غير ان قائمة الربح والقوائم المالية المتعارف عليها لا تصور هذه الارباح او الخسائر . وهي ناحية من نواحي الدقم التي تؤخذ على مبيدات " التكلفة التاريخية " وجواز اعمال التغيرات في قيمة وحدة الدقم عدد تغيير مستوى الاسعار . ويؤدى هذا الدقم الى عدم ادراج الاثار المترتبة على تغيير الاسعار وقيمة وحدة الدقم بالدسة لبعض اصول وخصوم المنشأة رغم انها تمثل ارباها (او خسائر) حقيقية .

وشمن ذرى انه رغم ان هذه الارباح او الخسائر ليست نتيجة العمليات التي تقوم بها المنشأة او الشركة ، الا انه يذبغى اثباتها ، بل ان اثباتها نتيجة لازمة للاخذ باعادة تقويم المفردات للتعبير عنها بوحدة الدقم السائدة في تاريخ معين .

وقد ايدت الجمعية الامريكية للمحاسبة ضرورة اثبات المتغيرات فسي المفردات الدقدية ، ومما جاء في بيانها قولها : (١)

- " ويجب ان تكون التعديلات التي تعمل بشأن التغير في قيمة
- " الدقود ، تعديلات شاملة تطبق على جميع المفردات ، فمثلا من
- " الاثار الهامة لتغير مستوى الاسعار ، الاثر على الرصيد الصافي
- " للمفردات ذات القيمة الدقدية المحددة (الاصول التي يتم التعبير
- " عنها بوحدة دقدية شابتة العدد ناقصا الالتزامات التي يتم
- " التعبير عنها بوحدة دقدية شابتة العدد) ذلك لانه عندما يتجه
- " المستوى العام للاسعار نحو الارتفاع ، فأن المؤسسات تحقق ربحا
- " (قد يتحقق وقد لا يتحقق وفقا لكل حالة) بسبب زيادة الخصوم
- " او الاسهم الممتازة غير المشتركة في الارباح عن الاصول التي يتم
- " التعبير عنها بعدد شابت من الوحدات الدقدية . اما اذا اتجه
- " المستوى العام للاسعار نحو الانخفاض فأن زيادة الاصول التي
- " يتم التعبير عنها بعدد شابت من الوحدات الدقدية تؤدى الى
- " خسارة قد تتحقق وقد لا تتحقق . "

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION " PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, SUPPLEMENTARY STATEMENT NO.2. THE ACC- (١)
OUNTING REVIEW (OCTOBER, 1951).

وقد ذكرت الجمعية ان هذا الربح (او الخسارة) الذي يتجه في اتجاه عكسي مع التكلفة الحقيقية لرأس المال والذي قد تبلغ قيمته حدا كبيرا ، لا يمكن أن يظهر الا نتيجة لتحليل وتعديل مفردات قائمة المركز المالي .

وأدنتت الجمعية الى ان قياس التغير في مستوى الاسعار يجب ان يكون شاملا بمعنى انه يجب تعديل جميع المفردات تعديلا متجانسا .

ولا تحتاج هذه المفردات الى تعديل في نهاية السنة لانها تظهر معبرا عنها بالوحدة النقدية العالية مهما تغير مستوى الاسعار لانها تظهر معبرا عنها بقيمتها الاسمية .

غير انه عدد الرغبة في عمل مقارنة بين الاصول النقدية والخصوم النقدية خلال عدد من السنوات فإنه يجب تعديلها للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في التاريخ الذي يتخذ اساسا للقياس . ويتم هذا التعديل بضرب كل من هذه الاصول والخصوم في الرقم القياسي لنهاية سنة الاساس ، وقسمتها على الرقم القياسي لنهاية السنة ، او الرقم القياسي لنهاية كل سنة من السنوات محل المقارنة .

ثانيا : تطبيقات عملية لتعدد ارباح (او خسائر) المفردات النقدية : (١)

ادتيهنا الى ضرورة اثبات ارباح (او خسائر) المفردات النقدية عند ارتفاع مستوى الاسعار .

ورغبة منا في تيسير عرض هذا المبدأ ، ادتيهنا الى ادنا سوف لا نميز بين الارباح (او الخسائر) المحققة وغير المحققة في المرحلة العالية في هذه الدراسة ، والى ادنا سوف نعتبر تلك الارباح (او الخسائر) من بين عناصر حقوق حملة الاسم .

ورغبة منا في تبسيط العرض فادنا سوف ندرج في تطبيق هذه المفاهيم بعرض عدد من الحالات التي نتقلنا من الشاعية النظرية الى الشاعية التطبيقية بحيث تتضمن الحالات الاتية :

• دكتور احمد رجب عبد العال : دراسات في الذلم والمشاكل المحاسبية (مؤسسة شباب الجامعة ، اسكندرية) ١٩٧٦ صفحة ٤٣٣ وما بعدها .
• دكتور السيد عبد المقصود ، ودكتور علي ابوالحسن : " دراسات في الذلم ومشاكل القياس المحاسبية (دار المطبوعات الجامعية ، ١٩٧٨) الفصل الثاني من القسم الثاني من الكتاب صفحة ٤٦ وما بعدها .

الحالة الاولى : حالة وجود اصول نقدية فقط في جانب الاصول بقائمة المركز المالي.

الحالة الثانية : حالة وجود اصول غير نقدية فقط بقائمة المركز المالي .

الحالة الثالثة : حالة وجود اصول نقدية واصل غير نقدية في قائمة المركز المالي .

الحالة الرابعة : حالة زيادة الخصوم النقدية على الاصول النقدية بقائمة المركز المالي .

الحالة الخامسة : حالة زيادة الاصول النقدية على الخصوم النقدية في قائمة المركز المالي .

الحالة السادسة : حالة وجود اصول نقدية ، وزيادة تلك الاصول النقدية نتيجة بيع اصول ثابتة في نهاية السنة المالية .

x
x x

الحالة الاولى : حالة وجود اصول نقدية فقط في جانب الاصول بقائمة المركز المالي:

سوف نفترض في هذه الحالة اننا ازاء احدى المنشآت التي بدأت نشاطها في تاريخ معين من النقدية ظل ثابتا حتى نهاية العام دون أن يطرأ عليه اي تغيير لعدم قيام الشركة بمزاولة اي نشاط لها لظروف معينة .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت بدأت نشاطها في ١٩٧٥/١/١ بقائمة المركز المالي على النحو الاتي :

الاصول:

نقدية

الخصوم :

رأس المال

١٠٠ ٠٠٠
=====

١٠٠ ٠٠٠
=====

ولو افترضنا ان الشركة لم تزال اى نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وبلغ في نهاية العام ١١٠ .

فأنه ينبغي تعديل التدفدية ورأس المال باستخدام المعامل على النحو الاتي :

$$\text{تدفدية} : 100.000 \times \frac{110}{100} = 110.000 \text{ ليرة}$$

$$\text{رأس المال} : 100.000 \times \frac{110}{100} = 110.000 \text{ ليرة}$$

ويلاحظ ان المنشأة في نهاية العام سوف تجد ان عدد الوحدات التدفدية الذى تحتفظ به في البنك هو ١٠٠.٠٠٠ ليرة فقط.

وحيث انه ينبغي ان تحافظ المنشأة على رأسمالها مليما عند التعبير عنه بوحدة النقد السائدة في نهاية العام ، فإنه كان ينبغي ان يكون ١٠٠.٠٠٠ ليرة ممثلا في اصول قيمتها ١١٠.٠٠٠ . ولكن الاصول التدفدية التي احتفظت بها المنشأة كانت ممثلة في عدد ثابت من الوحدات التدفدية بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ ليرة . ومن ثم فإن الشركة تكون قد حققت خسائر نتيجة نقص القوة الشرائية للنقود قدرها ١٠.٠٠٠ ليرة .

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخر العام معبرا عنها بالارقام التاريخية ، والارقام المعدلة ، باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي :

الميزانية في اول العام			
الميزانية في نهاية العام	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
١٠٠ ٠٠٠ =====	١١٠ ٠٠٠ =====	١٠٠ : ١١٠	١٠٠ ٠٠٠ =====
١١٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	١٠٠ ٠٠٠
(١٠ ٠٠٠)	-	-	-
١٠٠ ٠٠٠ =====	١١٠ ٠٠٠ =====		١٠٠ ٠٠٠ =====

الاصول :

تدفدية

خصوم :

رأس المال

خسائر القوة

الشرائية

وبلاحظ ان الشركة في هذه الحالة قد حققت خسارة في القوة الشرائية قدرها ١٠٠.٠٠٠/ ليرة ذلك لان رصيد النقدية بقي في نهاية العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية ، اصبح لها قوة شرائية تقل عما كان لها في اول العام ، ولـــــــــــــــــو ان الشركة قد استثمرت هذا المبلغ في شراء اصول ثابتة في اول العام لزدت قيمتها بنفـس زيادة معدل ارتفاع مستوى الاسعار، وكانت الشركة قد حافظت على رأسمالها سليما دون ان تتعرض لاية خسائر في القوة الشرائية .

الحالة الثانية : حالة وجود اصول غير نقدية فقط بقائمة المركز المالي :

نتناول هنا احدى المنشآت التي بدأت نشاطها في تاريخ معين باستثمار رأسمالها كاملا بشراء بعض الاراضي وظلت محتفظة بها دون مزاوله اى نشاط حتى نهاية العام بسبب ظروف خاصة .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت قد بدأت نشاطها في ١/١/١٩٧٥ بقائمة المركز المالي على النحو الاتي :

<u>الاصول :</u>	
أراضي	١٠٠ ٠٠٠
=====	
<u>الخصوم :</u>	
رأس المال	١٠٠ ٠٠٠
=====	

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وبلغ نهاية العام

• ١١٠

فاننا نستخدم الارقام القياسية لتعديل عناصر كل من الاصول (الاراضي) والخصوم (رأس المال) للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية العام على النحو الاتي :

$$\begin{array}{lcl}
 \text{اراضي} & = & \frac{110}{100} \times 100 \dots \text{ ليرة} \\
 \text{رأس المال} & = & \frac{110}{100} \times 100 \dots \text{ ليرة}
 \end{array}$$

وبلاحظ ان المنشأة في نهاية العام سوف تجد انها تحتفظ بأراضي تبلغ قيمتها ١١٠.٠٠٠ ليرة نتيجة ارتفاع مستوى الاسعار وهو مبلغ يعادل رأس مالها المستثمر .

ومن ثم تكون الشركة في هذه الحالة قد حافظت على رأس مالها المستثمر سليما .

و نستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخره معبرا عنها بالارقام التاريخية ، والارقام المعدلة باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي :

الاصول:	الميزانية في اول العام .			الميزانية في نهاية العام
	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل	
اراضي	١٠٠ . ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ . ٠٠٠	١١٠ . ٠٠٠
الخصوم:	=====		=====	=====
رأس المال	١٠٠ . ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	١١٠ . ٠٠٠	١١٠ . ٠٠٠
	=====		=====	=====

ويبدو واضحا في هذه الحالة ان الشركة لم تحقق ربحا (أو خسارة) للقوة الشرائية .

الحالة الثالثة : حالة وجود اصول نقدية واصل غير نقدية بقائمة المركز المالي :

في هذه الحالة نجد اننا ازاء احدى الشركات التي بدأت نشاطها في تاريخ معين باستثمار رأس مالها كاملا في عنصرين وهما : الاراضي والنقدية ، ولكنها لم تتراول اي نشاط خلال العام .

فلو افترضنا ان احدى المنشآت قد بدأت نشاطها في ١/١/٧٥ بقائمة المركز المالي التي ظهرت على النحو الاتي :

الاصول :

الاراضي ٢٠٠ ٠٠٠
تقديرة ١٠٠ ٠٠٠

٣٠٠ ٠٠٠

=====

الخصوم :

رأس المال ٣٠٠ ٠٠٠

=====

ولو افترضنا ان الشركة لم تزال اي نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي كان في اول العام ١٠٠ وبلغ في نهاية العام ١١٠ فأنه ينبغي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصول :

=====

الاراضي ٢٢٠ ٠٠٠ = $\frac{110}{100} \times 200 000$

تقديرة ٣٣٠ ٠٠٠ = $\frac{110}{100} \times 300 000$
١١٠ ٠٠٠
=====

الخصوم :

=====

رأس المال ٣٣٠ ٠٠٠ = $\frac{110}{100} \times 300 000$

=====

ولكن المنشأة سوف تجد انها تحتفظ بعدد ثابت من الوحدات التقديرية قدره ١٠٠ر.٠٠٠ وبذلك تكون قد حققت خسارة بسبب نقص في القوة الشرائية للدقود قدرها ١٠ر.٠٠٠ لیسرة .

ونستطيع ان نصور الميزانية في اول العام وفي آخر العام معبرا عنها بالارقام الحاريجية ، والارقام المعدلة باستخدام الارقام القياسية على النحو الاتي

الميزانية في اول العام				الاصول:
الميزانية في نهاية العام	بعد التعديل	المعامل	قبل التعديل	
٢٢٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٠٠ ٠٠٠	اراضي
١٠٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	١٠٠ ٠٠٠	تقديمية
<u>٣٢٠ ٠٠٠</u>	<u>٣٣٠ ٠٠٠</u>		<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>	
=====	=====		=====	
				الخصوم:
٣٣٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٣٠٠ ٠٠٠	رأس المال
(١٠ ٠٠٠)	-		-	خسائر القوة
<u>٣٢٠ ٠٠٠</u>	<u>٣٣٠ ٠٠٠</u>		<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>	الشرائية
=====	=====		=====	

الحالة الرابعة: حالة زيادة الخصوم التقديمية على الاصول التقديمية بقائمة المركز المالي:

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات بدأت نشاطها في تاريخ معين بزيادة في الخصوم التقديمية على الاصول التقديمية ، وأن الشركة ظلت محتفظة بهذه الزيادة حتى نهاية العام ، وأن قائمة المركز المالي في اول العام (٧٦/١/١) قد ظهرت على النحو الاتي :

الاصول:	
=====	
٣٠٠ ٠٠٠	اراضي
<u>١٠٠ ٠٠٠</u>	تقديمية
٤٠٠ ٠٠٠	
=====	
الخصوم:	
=====	
٢٠٠ ٠٠٠	مطلوبات
<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>	رأس المال
٤٠٠ ٠٠٠	
=====	

ولو افترضنا ان الشركة لم تتناول اى نشاط خلال العام ، وأن الرقم القياسي قد ارتفع من ١٠٠ في اول العام الى ١١٠ في نهاية العام ، فإنه ينبغي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصول :

$$\text{اراضي} \quad ٣٣٠ \ ٠٠٠ = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٣٠٠ \ ٠٠٠$$

$$\text{نقدية} \quad \frac{١١٠ \ ٠٠٠}{\frac{٤٤٠ \ ٠٠٠}{\text{=====}}} = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ١٠٠ \ ٠٠٠$$

الخصوم :

$$\text{مطلوبات} \quad ٢٢٠ \ ٠٠٠ = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٢٠٠ \ ٠٠٠$$

$$\text{رأس المال} \quad \frac{٢٢٠ \ ٠٠٠}{\frac{٤٤٠ \ ٠٠٠}{\text{=====}}} = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٢٠٠ \ ٠٠٠$$

ارباح وخسائر القوة الشرائية :

ويمكن تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية على النحو الاتي :

١. بالدسبة للاصول النقدية :

كان لدى الشركة في اول العام	١٠٠ ٠٠٠	ليرة
وكان ينبغي ان تكون اخر العام مصايرة لارتفاع الاسعار		
	$\frac{١١٠ \times ١٠٠.٠٠٠}{١٠٠}$	
غير انها بقيت في اخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية	١١٠ ٠٠٠	
وبذا تكون قد حققت خسارة في القوة الشرائية نتيجة	$\frac{١٠٠ \ ٠٠٠}{\text{=====}}$	
احتفاظها بعدد ثابت من الوحدات النقدية قدره	(١٠ ٠٠٠)	
	=====	

ليرة

٢. بالنسبة للخصوم النقدية :

١٠٠ ٠٠٠	كانت التزامات الشركة في اول العام
	وكان ينبغي ان تصبح في آخر العام مسايرة لارتفاع
	الاسعار
٢٢٥ ٠٠٠	$\frac{110}{100} \times 200.000$
٢٠٠ ٠٠٠	ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية
	وبذا تكون قد حققت ربحا في القوة الشرائية نصيجه
٢٥ ٠٠٠	التزامها بعدد ثابت من الوحدات النقدية وقدره
=====	

٣. صافي ربح القوة الشرائية :

وعلى ضوء ما سبق تكون الشركة قد حققت :

١٥ ٠٠٠	- خسارة في القوة الشرائية قدرها
٢٠ ٠٠٠	- ربح في القوة الشرائية قدره
١٥ ٠٠٠	= صافي ربح القوة الشرائية
=====	

ومن الاوفق احتساب ارباح (أو خسائر) القوة الشراية على اساس زيادة الخصوم النقدية على الاصول النقدية مرة واحدة على النحو الوارد :

<u>زيادة الخصوم النقدية اول العام</u>	<u>قبل التعديل</u>	<u>المعامل</u>	<u>بعد التعديل</u>
الخصوم النقدية	٢٠٠ ٠٠٠		
- الاصول النقدية	١٠٥ ٠٠٠		
= زيادة الخصوم النقدية	١٠٥ ٠٠٠	١٠٥ : ١٠٠	١١٥ ٠٠٠
<u>زيادة الخصوم النقدية في نهاية العام :</u>			
	١٠٥ ٠٠٠		١٠٥ ٠٠٠
			١٥ ٠٠٠
			=====

ربح القوة الشرائية

ويمتطيع ان تصور الميزانية في اول العام وفي اخر العام معبرا عنها بالارقام القياسية على النحو الاتسي :

الميزانية في اول العام			
الميزانية في			
نهاية العام			
الميزانية في اول العام			
قبل التعديل			
المعامل بعد التعديل			
الميزانية في			
نهاية العام			
الاصول:			
٣٣٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٠٠ ٠٠٠
١٠٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	١٠٠ ٠٠٠
٤٣٠ ٠٠٠	٤٤٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
=====	=====		=====
الخصوم:			
٢٠٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٠٠ ٠٠٠
٢٢٠ ٠٠٠	٢٢٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٠٠ ٠٠٠
١٠ ٠٠٠	-		-
٤٣٠ ٠٠٠	٤٤٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
=====	=====		=====

الحالة الخامسة : حالة زيادة الاصول النقدية على الخصوم النقدية في قائمة المركز المالي :

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات قد بدأت نشاطها في تاريخ معين بزيادة في اصولها النقدية على خصومها النقدية ، وأن هذه الزيادة ظلت ثابتة طوال العام لان الشركة لم تزاوّل اى نشاط ، وان قائمة المركز المالي قد ظهرت على الصورة الاتية في بداية العام :

الاصول :	
٣٠٠ ٠٠٠	اراضي
٢٠٠ ٠٠٠	نقدية
٥٠٠ ٠٠٠	
=====	
الخصوم :	
١٥٠ ٠٠٠	مطلوبات
٣٥٠ ٠٠٠	رأس المال
٥٠٠ ٠٠٠	
=====	

ولو افترضنا ان الشركة لم تتراول اى نشاط خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ ، وبلغ فـي
نهاية العام ١١٠ .

فانه ينبغي تعديل عناصر الاصول والخصوم على النحو الاتي :

الاصول :

$$\text{أراضي} \quad ٣٠٠ \dots = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٣٣٠ \dots \text{ ليرة}$$

$$\text{تقديية} \quad ٢٠٠ \dots = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٢٢٠ \dots$$

$$\begin{array}{r} ٥٥٠ \dots \\ \hline \end{array}$$

الخصوم :

$$\text{مطلوبات} \quad ١٥٠ \dots = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ١٦٥ \dots$$

$$\text{رأس المال} \quad ٣٥٠ \dots = \frac{١١٠}{١٠٠} \times ٣٨٥ \dots$$

$$\begin{array}{r} ٥٥٠ \dots \\ \hline \end{array}$$

أرباح وخصائر القوة الشرائية :

ويمكن تحديد ارباح وخصائر القوة الشرائية على النحو الاتي :

١. بالنسبة للاصول النقدية :

لييرة

٢٠٠ ٠٠٠

- كان لدى الشركة في اول العام

- وكان ينبغي أن تكون في آخر العام مسايرة لارتفاع

الاسعار

٢٢٠ ٠٠٠

$$= \frac{110}{100} \times 200.000$$

- ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية

٢٠٠ ٠٠٠

- وبذا تكون قد حققت خسارة في القوة الشرائية نتيجة

الاحتفاظ بعدد ثابت من الوحدات النقدية

(٢٠ ٠٠٠)

=====

٢. بالنسبة للخصوم النقدية :

١٥٠ ٠٠٠

- وكانت التزامات الشركة في اول العام

- وكان ينبغي ان تصبح في آخر العام مسايرة لارتفاع

مستوى الاسعار

١٦٥ ٠٠٠

$$= \frac{110}{100} \times 150.000$$

- ولكنها بقيت في آخر العام بعدد ثابت من الوحدات النقدية

١٥٠ ٠٠٠

- وبذا تكون قد حققت ربحا في القوة الشرائية نتيجة

التزامها بعدد ثابت من الوحدات النقدية قدره

١٥ ٠٠٠

=====

٣. صافي خسارة القوة الشرائية :

وعلى ضوء ما سبق تكون الشركة قد حققت :

خسارة القوة الشرائية

٢٠ ٠٠٠

- ربح القوة الشرائية

١٥ ٠٠٠

(٥ ٠٠٠)

= صافي خسارة القوة الشرائية

=====

ومن الاوفق تحديد قيمة ارباح (او خسائر) القوة الشرائية مرة واحدة على

الدخول الاتي :

زيادة الاصول النقدية في اول العام	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
الاصول النقدية	٢٠٠ ٠٠٠		
الخصوم النقدية	١٥٠ ٠٠٠		
زيادة الاصول النقدية	٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١٠٠	٥٥ ٠٠٠
زيادة الاصول النقدية في			
نهاية العام	٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية			(٥ ٠٠٠)

ونستطيع تصوير قائمة المركز المالي في اول العام معبرا عنه بالارقام القياسية على النحو الاتي :

الميزانية في اول العام	الميزانية في اول العام	الميزانية في اول العام
قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل

٣٣٠ ٠٠٠	١٠٠:١١٠	٣٠٠ ٠٠٠
٢٢٠ ٠٠٠	١٠٠:١١٠	٢٠٠ ٠٠٠
٥٣٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
=====		=====

الاصول:

اراضي
نقدية

الخصوم:

١٥٠ ٠٠٠	١٦٥ ٠٠٠	١٠٠:١١٠	١٥٠ ٠٠٠
٣٨٥ ٠٠٠	٣٨٥ ٠٠٠	١٠٠:١١٠	٣٥٠ ٠٠٠
(٥ ٠٠٠)	-		-
٥٣٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
=====	=====		=====

ويبدو من القائمة السابقة ان خسائر القوة الشرائية بلغت ٢٠٠٠ ليرة بينما بلغت ارباح القوة الشرائية ١٥٠٠ ليرة ، فتكون الشركة قد حققت خسارة صافية فسي القوة الشرائية بلغت ٥٠٠ ليرة .

الحالة السادسة : حالة وجود اصول نقدية ، وزيادة تلك الاصول النقدية نتيجة بيع اصول شائعة في نهاية السنة المالية :

نفترض في هذه الحالة ان احدى الشركات قد بدأت نشاطها في تاريخ معين وبأراضي ونقدية في جاذب الاصول مقابل رأس المال المستثمر وأن الشركة قد قامت ببيع أراضيها في نهاية العام بما يزيد عن تكلفتها الاصلية مما أدى إلى تحقيق ربح نتيجة هذا البيع .

فلو بدأت احدى الشركات نشاطها في ١/١/١٩٧٦ وأن قائمة المركز المالي قد ظهرت في ذلك التاريخ على الصورة الآتية :

لييرة	الاصول:
٣٠٠ ٠٠٠	اراضي
١٠٠ ٠٠٠	نقدية
٣٠٠ ٠٠٠	
=====	
	الخصوم
٣٠٠ ٠٠٠	رأس المال
=====	

واذا افترضنا ان الشركة قد قامت ببيع أراضيها في نهاية العام (١٩٧٦/١٢/٣١) بمبلغ ٣٥٠.٠٠٠ ليرة ، دون ان تتراول الشركة أي نشاط آخر خلال العام .

ولو افترضنا ان الرقم القياسي كان ١٠٠ في اول العام ، و ١١٠ في نهاية العام .

فإن قائمة المركز المالي للشركة على اساس البيانات التاريخية تظهر على النحو الآتي :

<u>ليرة</u>	<u>الاصول :</u>
-	اراضي
٤٥٠ ٠٠٠	نقدية
٤٥٠ ٠٠٠	
=====	
	<u>الخصوم :</u>
٣٠٠ ٠٠٠	رأس المال
١٥٠ ٠٠٠	ارباح محجوزة
٤٥٠ ٠٠٠	
=====	

وتستخدم الارقام القياسية على النحو الاتي لتحديد ارباح (او خسائر) القوة الشرائية للعناصر النقدية ، وتحديد ارباح الاراضي ، وتصوير قائمة المركز المالي .

اولا : قائمة تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية :

على اساس انها كانت ١٠٠.٠٠٠ ليرة في اول العام ثم اصبحت ٤٥٠.٠٠٠ ليرة في آخر العام .

<u>بعد التعديل</u>	<u>المعامل</u>	<u>قبل التعديل</u>	
١١٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	١٠٠ ٠٠٠	الاصول النقدية في اول العام
			+ الزيادة في الاصول النقدية
٣٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٥٠ ٠٠٠	نتيجة حصيد بيع الاراضي
٤٦٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	
٤٥٠ ٠٠٠		=====	= الاصول النقدية في نهاية العام
(١٠ ٠٠٠)			خسائر القوة الشرائية
=====			

شاذيا : قائمة ارباح بيع الاراضي :

يتم تحديد ربح بيع الاراضي قبل التعديل وبعده على الصورة الاتية :

بعد التعديل	المعامل	قبل التعديل	
٣٥٠ ٠٠٠	١١٠ : ١١٠	٣٥٠ ٠٠٠	مبيعات الاراضي
٢٢٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٢٠٠ ٠٠٠	- تكلفة الاراضي
١٣٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠	= ربح الاراضي
=====		=====	

شالشا : قائمة حقوق المساهمين :

ثم نحدد حقوق المساهمين على الوجه الاتي :

بعد التعديل	المعامل	قبل التعديل	
٣٣٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٣٠٠ ٠٠٠	رأس المال
١٣٠ ٠٠٠			الارباح المحتجزة
(١٠ ٠٠٠)			خسائر اوارباح القوة الشرائية
٤٥٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
=====		=====	

رابعاً : قائمة المركز المالي في نهاية السنة :

بعد التعديل	المعامل	قبل التعديل	
-	-	-	الاصول :
٤٥٠ ٠٠٠	(الجدول اولاً)	٤٥٠ ٠٠٠	اراضي
٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	تقدي
=====		=====	
-	-	-	الخصوم :
٣٣٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١١٠	٣٠٠ ٠٠٠	رأس المال
١٣٠ ٠٠٠	الجدول شاذيا	١٥٠ ٠٠٠	ارباح مدجوزة
(١٠ ٠٠٠)	" اولاً	-	خسائر القوة الشرائية
٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	
=====		=====	

الحالة السابعة : زيادة صافي الاصول النقدية نتيجة نشاط الشركة خلال العام :

لو افترضنا ان عناصر الاصول والخصوم لاحدى المنشآت التي ادشئت فسي
٧٦/١/١ كانت على الوجه الاتي :

الاصول في ١٩٧٦/١/١
ليرة
٥٠٠ ٠٠٠
=====

نقدية

الخصوم :
ليرة
٥٠٠ ٠٠٠
=====

رأس المال

واذا علمت ان نتيجة نشاط الشركة كانت ربحا صافيا قدره /٣٠٠ر.٠٠٠/ ليرة
تحقق بصفة منتظمة خلال العام .

واذا علمت انه في نهاية العام بلغ رصيد النقدية /٦٢٠ر.٠٠٠/ ليرة
والمدينون /١٨٠ر.٠٠٠/ ليرة .

فان قائمة المركز المالي في نهاية العام في ١٩٧٦/١٢/٣١ معبرا عنها
بالارقام الشاريدية تظهر على النحو الاتي :

الاصول :
نقدية
٦٢٠ ٠٠٠
١٨٠ ٠٠٠
=====

ذمم

الخصوم :
رأس المال
٥٠٠ ٠٠٠
٣٠٠ ٠٠٠
=====

الارباح المحجوزة

٨٠٠ ٠٠٠
=====

ولو افترضنا ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :

- في اول العام ١٠٠
- متوسط الرقم القياسي خلال العام ١٢٠
- في نهاية العام ١٤٠ ١٤٠

فأنه عند تصوير الميزانية المعدلة في نهاية العام في ١٩٧٦/١٢/٣١ معبرا عنها بالقوة الشرائية السائدة في هذا التاريخ ، فاندنا نتبع الخطوات الاتية :

اولا : قائمة ارباح او خسائر القوة الشرائية :

٧٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٥٠٠ ٠٠٠	الدفدية في اول العام
١٤٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠ ١٢٠ : ١٤٠	١٢٠ ٠٠٠	+ الزيادة في الدفدية :
٨٤٠ ٠٠٠		٦٣٠ ٠٠٠	= الدفدية في نهاية العام
٢١٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠ ١٢٠ : ١٤٠	١٨٠ ٠٠٠	+ الزيادة في المدينين
١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	- صافي الاصول الدفدية (ندفية
٨٠٠ ٠٠٠			+ مدينون في نهاية العام
(٢٥٠ ٠٠٠)			خسائر القوة الشرائية

ثانيا : قائمة الربح :

٣٥٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	٣٠٠ ٠٠٠	الربح المحقق خلال العام
---------	-----------	---------	-------------------------

ثالثا : قائمة حقوق حملة الاسهم :

٧٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٥٠٠ ٠٠٠	رأس المال
٣٥٠ ٠٠٠			الارباح المحجوزة
(٢٥٠ ٠٠٠)			خسائر القوة الشرائية
٨٠٠ ٠٠٠			

رابعاً : قائمة المركز المالي معدلة في نهاية العام :

<u>الميزانية في نهاية العام</u>			
<u>أصول</u>	<u>قبل التعديل</u>	<u>المعامل</u>	<u>بعد التعديل</u>
دقديية	٦٢٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٦٢٠ ٠٠٠
مديون	١٨٠ ٠٠٠	١٢٠ : ١٤٠	١٨٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
<u>الخصوم</u>			
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٤٠	٧٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحجوزة	٣٠٠ ٠٠٠	(راجع ثانياً)	٣٥٠ ٠٠٠
خسائر القوة الشرائية	-	(راجع أولاً)	(٢٥٠ ٠٠٠)
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
<u>الحالة الشاملة : زيادة صافي الأصول الدقديية نتيجة بيع بضاعة :</u>			

لو افترضنا ان عناصر اصول وخصوم احدى المنشآت التي انشئت في ١٩٧٧/١/١ ظهرت على الوجه الاتي :

<u>أصول</u>	<u>لييرة</u>
مخزون	٦٠٠ ٠٠٠
<u>خصوم</u>	<u>لييرة</u>
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠

واذا افترضنا :

١. أن الشركة باعت دفدا نصف البضاعة خلال العام بمبلغ ٧٥٠.٠٠٠ لييرة .
 ٢. نبلغت مصروفات الشركة دفدا خلال العام ٢٥٠.٠٠٠ لييرة
 ٣. كانت إيرادات ومصروفات الشركة موزعة توزيعاً منتظماً خلال اشهر العام .
 ٤. ان الارقام القياسية كانت على الوجه الاتي :
- في اول العام ١٠٠
- في نهاية العام ١٥٠
- وكانت الارقام القياسية تتغير تغيراً منتظماً خلال العام .

وقد ترتب على ذلك ان الميزانية ظهرت على الصورة الاتية في نهاية العام :

أصول في ١٩٧٧/١٢/٣١	ليرة
تقديمية	٥٠٠ ٠٠٠
المخزون المحلي في آخر العام	٣٠٠ ٠٠٠
	<u>٨٠٠ ٠٠٠</u>
خصوم	ليرة
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٠٠ ٠٠٠
	<u>٨٠٠ ٠٠٠</u>

فأنه عند تصوير الميزانية المعدلة في نهاية العام في ١٩٧٧/١٢/٣١ معبرا عنها بوحدة الخقد السائدة في ذلك التاريخ فاننا نتبع الخطوات الاتية :

اولا : قائمة ارباح او خسائر القوة الشرائية :

تقديمية في اول العام	٠٠٠ ٠٠٠	٠٠٠٠٠٠	٠٠٠٠٠٠
الزيادة في التقديمية في اخر العام	٥٠٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٦٠٠ ٠٠٠
	<u>٥٠٠ ٠٠٠</u>	.	٦٠٠ ٠٠٠
	<u>٠٠٠ ٠٠٠</u>		٥٠٠ ٠٠٠
- الاصول التقديمية في نهاية العام			<u>(١٠٠ ٠٠٠)</u>
خسائر القوة الشرائية			<u>٠٠٠ ٠٠٠</u>

ثانيا : قائمة الربح المعدل :

مبيعات	٧٥٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
- تكلفة المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٥٠	٤٥٠ ٠٠٠
مجموع الربح	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
- مصروفات	٢٥٠ ٠٠٠	١٢٥ : ١٥٠	٣٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	٢٠٠ ٠٠٠		<u>١٥٠ ٠٠٠</u>

شالشا : قائمة حقوق حملة الاسهم :

٩٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٥٠	٦٠٠ ٠٠٠	رأس المال
١٥٠ ٠٠٠		-	الارباح المدجوزة
(١٠٠ ٠٠٠)		-	خسائر القوة الشرائية
<u>٩٥٠ ٠٠٠</u>		<u>٦٠٠ ٠٠٠</u>	

رابعاً : قائمة المركز المالي معدلة في نهاية العام :

يعد التعديل	المعامل	قبل التعديل	
٥٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٥٠٠ ٠٠٠	تقديرة
٤٥٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٥٠	٣٠٠ ٠٠٠	مخزون
<u>٩٥٠ ٠٠٠</u>		<u>٨٠٠ ٠٠٠</u>	
<u>الخصوم :</u>			
٩٠٠ ٠٠٠	١٠٠ : ١٥٠	٦٠٠ ٠٠٠	رأس المال
١٥٠ ٠٠٠	الجدول شانيا	٢٠٠ ٠٠٠	الارباح المدجوزة
(١٠٠ ٠٠٠)	<u>الجدول اولاً</u>	-	خسائر القوة الشرائية
<u>٩٥٠ ٠٠٠</u>		<u>٨٠٠ ٠٠٠</u>	

تمارين

التمرين ١ : حالة وجود مفردات نقدية في الميزانية :

بدأت إحدى المنشآت نشاطها في ١/١/١٩٧٦ برأس مال قدره /٢٠٠.٠٠٠/ ليرة
ولم تباشر أي نشاط خلال العام ، فبقى رأس المال ممثلاً في نقدية في نهاية العام .
ولو افترضنا أن الرقم القياسي في أول العام كان ١٢٠ وأن الرقم القياسي
في نهاية العام بلغ ١٥٠ .

فالمطلوب :

تصوير جدول يتضمن :

١. الميزانية في أول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٢ : حالة وجود أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك في قائمة المركز المالي :

بدأت إحدى المنشآت نشاطها في ١/١/١٩٧٧ برأس مال قدره /٢٠٠.٠٠٠/ ليرة
ممثلة في أراضي .
ولو كان الرقم القياسي في أول العام ١٢٠ ، وبلغ الرقم القياسي في نهاية
العام ١٥٠ .

ولو افترضنا أن المنشأة لم تتراول نشاطاً خلال العام .

فالمطلوب :

تصوير جدول يتضمن :

١. الميزانية في أول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٣ : حالة وجود مفردات نقدية وأخرى غير نقدية في قائمة المركز المالي :

بدأت إحدى الشركات نشاطها في ١/١/١٩٧٤ برأس مال قدره /٥٠٠.٠٠٠/ ليرة
يتمثل في :

أراضي قيمتها	٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
ونقدية	٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

فإذا علمت :

١. أن الشركة لم تزاوّل أي نشاط خلال العام
٢. أن الرقم القياسي كان في أول العام ١٠٠ وفي نهاية العام ١٢٠ .

فالمطلوب :

تصوير جدول يتضمن :

١. الميزانية في أول العام قبل التعديل .
٢. الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٤ : حالة وجود أصول نقدية تقل عن الخصوم النقدية في الميزانية :

بدأت إحدى الشركات نشاطها في ١/١/١٩٧٣ ، برأس مال قدره /٣٠٠.٠٠٠/ ليرة وقد
ظهرت ميزانية أول العام على النحو الآتي :

الأصول :

أراضي	٢٠٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠
	<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>
	=====

الخصوم :

مطلوبات	١٥٠ ٠٠٠
رأس المال	١٥٠ ٠٠٠
	<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>
	=====

فإذا علمت :

١. ان الشركة لم تتناول اى نشاط خلال العام .
٢. ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ وانه قد بلغ في نهاية العام ١٣٠ .

فالمطلوب :

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية .
٢. تصوير الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٣. تصوير الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

تمرين ٥ : حالة وجود اصول نقدية تزيد عن الخصوم النقدية في الميزانية :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١/١/١٩٧٣ برأس مال قدره / ٤٠٠.٠٠٠ ليرة ، وقد ظهرت ميزانيتها عندئذ على النحو الاتي :

ليــــرة

٢٥٠ ٠٠٠

١٥٠ ٠٠٠

٤٠٠ ٠٠٠

=====

الاصول :

اراضي

نقدية

الخصوم :

مطلوبات

رأس المال

١٠٠ ٠٠٠

٣٠٠ ٠٠٠

٤٠٠ ٠٠٠

=====

فإذا علمت :

١. أن الشركة لم تتناول اى نشاط خلال العام .
٢. ان الرقم القياسي في اول العام كان ١٠٠ ، وبلغ في نهاية العام ١٣٠ .

فالمطلوبه

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية .
٢. تصوير الميزانية في اول العام قبل التعديل .
٣. تصوير الميزانية في نهاية العام بعد التعديل .

التمرين ٦ : حالة وجود اصول شايطة واصل نقدية وبيع الاصول الشايطة كاملاً
نقدًا في نهاية العام :

بدأت احدى الشركات نشاطها في ١/١/١٩٧٦ برأسمال قدره /٥٠٠.٠٠٠/

ليرة يتمثل في :

اراضي	٣٠٠ ٠٠٠	ليرة
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠	ليرة

فاذا علمت :

١. أن الشركة قد قامت ببيع هذه الاراضي في نهاية العام ١٩٧٦/١٢/٣١ بمبلغ /٥٠٠.٠٠٠/ ليرة ، وان الرقم القياسي قد ارتفع من ١٠٠ في اول العام الى ١١٥ في نهاية العام .

٢. ان ميزانية الشركة تظهر في نهاية العام قبل التعديل على الصورة الاتية :

<u>الاصول :</u>	<u>اول العام</u>	<u>آخر العام</u>
	<u>ليرة</u>	<u>ليرة</u>
اراضي	٣٠٠ ٠٠٠	-
نقدية	٢٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
	<u>٥٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٧٠٠ ٠٠٠</u>
	=====	=====
<u>الخصوم :</u>		
رأس المال	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة من بيع الاراضي	-	٢٠٠ ٠٠٠
	<u>٥٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٧٠٠ ٠٠٠</u>
	=====	=====

فالمطلوب :

١. تحديد ارباح او خسائر القوة الشرائية .
٢. تحديد ارباح بيع الاراضي .
٣. قائمة المركز المالي في نهاية العام قبل التعديل وبعد التعديل .

تمرين شامل:

فيما يلي قائمة الربح لاجدى الشركات اللبنانية عن السنتين المنتهيتين في ١٩٧٥/١٢/٣١ و ١٩٧٦/١٢/٣١ والميزانية في كل من هذين التاريخين :

١. قائمة الربح على اساس البيانات التاريخية :

السنة الاولى	السنة الثانية
المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٥٠ ٠٠٠
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٧٧٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٣٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٤٧٠ ٠٠٠
مصروفات واعباء اخرى:	٣٣٠ ٠٠٠
الاستهلاك	٣٠ ٠٠٠
م. اخرى مع الضرائب	٢٨٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣١٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠

نادا علمت :

١. يتم تقويم المخزون السلعي على اساس الوارد اولا صادر اولا.
٢. تعامل جميع الايرادات والمصروفات (فيما عدا الاستهلاك) على اعتبار انها موزعة توزيعا منتظما خلال العام ، اى انها تنتم على اساس مستوى الارقام القياسية السائدة في منتصف العام .
٣. تستهلك الات بنسبة ١٠ ٪/ سنويا باتباع طريقة القسط الشابت .
٤. يفترض ان توزيعات الارباح تنتم في نهاية السنة .
٥. كانت الارقام القياسية السائدة على النحو الاتي :

<u>اول العام</u>	<u>منتصف العام</u>	<u>آخر العام</u>	
١٥٠	١٦٠	١٧٥	السنة الاولى
١٧٥	١٩٠	٢٠٠	السنة الثانية

فالمطلوب : تصوير القوائم الاتية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة
في نهاية السنة الثانية :

- اولا : تصوير قائمة الربح المعدلة للسنة الاولى .
- ثانيا : تصوير قائمة الربح المعدلة للسنة الثانية .
- ثالثا : تحديد ارباح وخسائر المفردات الدقيدية للسنة الاولى .
- رابعا : تحديد ارباح وخسائر المفردات الدقيدية للسنة الثانية .
- خامسا : تصوير قائمة مجمع خسائر القوة الشرائية .

سادسا : قائمة التوزيعات .

سابعا : قائمة الارباح المحجوزة المجمعة .

ثامنا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى .

تاسعا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الشادية .

الحصل:

اولا: قائمة الربح المعدل للسنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد السائدة
في نهاية السنة الثانية :

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٢٥٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٣٣٣ ٣٣٣
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٣٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٩٨٣ ٣٣٣
تكلفة المبيعات	٤٧٠ ٠٠٠		٣٧٥ ٠٠٠
مجمعل الربح	٣٣٠ ٠٠٠		٦٠٨ ٣٣٣
			٣٩١ ٦٦٧

مصروفات اخرى:

الاستهلاك	٣٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠ ٠٠٠
م. اخرى يما في ذلك الضرائب	٢٨٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
	٣١٠ ٠٠٠		٣٩٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠		١ ٦٦٧

ملاحظات :

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الأخرى ، ومخزون آخر المدة على أساس أنها كانت موزعة توزيعاً متساوياً خلال أشهر السنة الأولى حيث كان الرقم القياسي ١٦٠ .

ولهذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٢٠٠ : ١٦٠

٢. تم تعديل مخزون أول المدة على أساس أنه تم الحصول عليه في أول السنة الأولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .

ولهذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٢٠٠ : ١٥٠

٣. تم تعديل استهلاك الآلات على أساس أنه قد تم شراؤها في أول السنة الأولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، وأنها تستهلك بنسبة ١٠ ٪/ باتتبع طريقة القسط الثابت .

ولهذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٢٠٠ : ١٥٠

ثانياً: قشائمة الربح المعدلة للسنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة
في نهاية السنة الثانية :

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
المبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٩٠	١ ٠٥٢ ٦٣٢
مخزون اول المدة	٣٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٦٠	٣٧٥ ٠٠٠
مشتريات	٥٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٩٠	٥٢٦ ٣١٦
مخزون اخر المدة	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٩٠	٢١٠ ٥٢٦
تكلفة المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠		٦٩٠ ٧٩٠
مجمّل الربح	٤٠٠ ٠٠٠		٣٦١ ٨٤٢

المصروفات والاعباء الاخرى:

استهلاك	٣٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٥٠	٤٠ ٠٠٠
م. اخرى	٣٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ١٩٠	٣١٥ ٧٨٩
	٣٣٠ ٠٠٠		٣٥٥ ٧٨٩
صافي الربح	٧٠ ٠٠٠		٦ ٠٥٣

ملاحظات:

١. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الأخرى ومخزون آخر المدة على أساس أنها كانت موزعة توزيعاً متساوياً خلال أشهر السنة الثانية حيث كان الرقم القياسي ١٩٠ .

ولـهـذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٣٠٠ : ١٩٠

٢. تم تعديل مخزون أول المدة على أساس أنه تم الحصول عليه في منتصف السنة الأولى حيث كان الرقم القياسي ١٦٠

ولـهـذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٣٠٠ : ١٦٠

٣. تم تعديل استهلاك الآلات على أساس أنه قد تم شراؤها في أول السنة الأولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، وأنها تستهلك بنسبة ١٠ ٪ . باتتبع
طريقة القسط الثابت .

ولـهـذا تم تعديلها على الأساس الاتي : ٣٠٠ : ١٥٠

شالشا: ارباح وخسائر المفردات الدقديّة للسنة الاولى معبرا عنها بوحدة
الدقّد السائّدة في نهاية السنة الثانية :

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعمد التعديل
صافي الرصيد الدقدي في بداية الاول	٥٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٦٦ ٦٧
+ المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
	٨٥٠ ٠٠٠		١ ٠٦٦ ٦٧
- المدفوعات الدقديّة :	=====		=====
المشتريات	٥٢٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصروفات دقديّة اخرى	٢٨٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
توزيعات الارباح	٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥ ٧١٤
	٨٠٥ ٠٠٠		١ ٠٠٥ ٧١٤
	=====		=====
= صافي الرصيد الدقدي معدلا في نهاية العام الاول			٦٠ ٩٥٣
- صافي الرصيد الدقدي الفعلي في نهاية العام	٤٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥١ ٤٢٨
= خسائر القوة الشرائية معبرا عنها بوحدة الدقّد السائّدة في نهاية السنة الثانية .			٩ ٥٢٥
			=====

ملاحظات :

١. تم تعديل رصيد صافي الاصول الدقديّة الذي يمثل زيادة الاصول الدقديّة وقيمتها / ٢٠٠.٠٠٠ ل.ل. على صافي الخصوم الدقديّة وقيمتها / ١٥٠.٠٠٠ ل.ل في اول العام و على اساس انها كانت موجودة في اول العام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .

٢. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات الدقديّة الاخرى على اساس انها كانت موزعة خلال اشهر السنة الاولى توزيعا متساويا اى على اساس الرقم القياسي في منتصف العام ويبلغ ١٦٠ .

٣. تم تعديل توزيعات الارباح على حملة الاسهم على اساس ان هذه العملية قد تمت في نهاية السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٧٥ .

٤. تم تعديل صافي الرصيد الدقدي في نهاية السنة الاولى (٢٩٥.٠٠٠ اصول دقديّة - ٢٥٠.٠٠٠ خصوم دقديّة = ٤٥.٠٠٠) على اساس الرقم القياسي السائد في نهاية السنة الاولى (١٧٥) .

٥. تم تحديد خسائر القوة الشرائية في نهاية السنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية نتيجة المعادلة الآتية :

صافي الرصيد الدقدي في اول العام معدلا	٦٦ ٦٦
+ المقبوضات خلال العام معدلة	١ ٠٠٠ ٠٠٠
= المجموع	١ ٠٦٦ ٦٦
- المدفوعات الدقديّة خلال العام معدلة	١ ٠٥ ٧١٤
= صافي الرصيد الدقدي في نهاية العام معدلا	٦٠ ٩٥٣
- صافي الرصيد الدقدي في نهاية العام معدلا	٥١ ٤٢٨
= خسائر القوة الشرائية معدلة	(٩ ٥٢٥)

رابعا: ارباح وخسائر المفردات النقدية للسنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد المساعدة في نهاية السنة الثانية :

المبيان	قبل التعديل	المعامل	بعمد التعديل
صافي الرصيد النقدي في بداية العام الثاني	٤٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٥١ ٤٢٨
+ المبيعات	١ ٠٠٠ ٤٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	١ ٠٥٢ ٦٣٢
	١ ٠٤٥ ٠٠٠		١ ١٠٤ ٠٦٠
	=====		=====
- المدفوعات النقدية :			
المشتريات	٥٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٥٢٦ ٣١٦
مصرفات نقدية اخرى	٣٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٣١٥ ٧٨٩
توزيعات الارباح	١٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠ ٠٠٠
	٨١٠ ٠٠٠		٨٥٢ ١٠٥
	=====		=====
= صافي الرصيد النقدي معدلا في نهاية العام الثاني			٢٥١ ٩٥٥
- صافي الرصيد النقدي الفعلي في نهاية العام .	٢٣٥ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	٢٣٥ ٠٠٠
= خسائر القوة الشرائية .			(١٦ ٩٥٥)
			=====

ملاحظات :

١. تم تعديل صافي الرصيد النقدي في بداية العام الثاني على اساس انه
كان موجودا في بداية العام الثاني حيث كان الرقم القياسي ١٧٥ .

$$٢٩٥٠٠٠ \text{ اصول نقدية} - ٢٥٠٠٠٠ \text{ خصوم نقدية} = (٢٠٠ \div ١٧٥) \\ ٥١٤٣٨ =$$

٢. تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية الاخرى على اساس
انها كانت موزعة خلال اشهر السنة الثانية توزيعا متساويا اى على
اساس ان الرقم القياسي السائد في منتصف العام يبلغ ١٩٠ .

٣. تم تعديل توزيعات الارباح على اساس انها قد تمت في نهاية السنة الثانية
حيث كان الرقم القياسي ٢٠٠ .

٤. تم تعديل صافي الرصيد النقدي في نهاية السنة الثانية (٣٣٥٠٠٠ اصول
نقدية - ١٠٠٠٠٠ خصوم نقدية = ٢٣٥٠٠٠) على اساس الرقم القياسي
السائد في نهاية السنة الثانية .

٥. وتم تحديد خسائر القوة الشرائية في نهاية السنة الثانية معبرا منها
بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية نتيجة المعادلة التالية :

٥١ ٤٢٨	معدلا	صافي الرصيد النقدي في اول العام	
١ ٠٥٢ ٦٣٢	معدلة	+	المقبوضات خلال العام
		=	المجموع
١ ٠٤ ٠٦٠		-	المدفوعات النقدية
٨٥٢ ١٠٥	معدلة		

٢٥١ ٩٥٥	معدلا	=	صافي الرصيد النقدي
٢٣٥ ٠٠٠	الفعلي	-	صافي الرصيد النقدي في نهاية العام
(١٦ ٩٥٥)		=	خسائر القوة الشرائية

=====

خامسا : مجمع خسائر القوة الشرائية :

يعد هذا الجدول من واقع الجدولين السابقين مع اضافة خانة لمجموع خسائر (او ارباح) القوة الشرائية ، تمهيدا لظهار هذه البيانات في قوائم الميزانية المعدلة .

المجمع في نهاية السنة الشانية	خسائر القوة الشرائية للسنة الشانية	المجمع في نهاية السنة الاولى	خسائر القوة الشرائية
(٢٦ ٤٨٠)	(١٦ ٩٥٥)	(٩ ٥٢٥)	
=====	=====	=====	

سادسا : التوزيعات:

افترض في جميع التمارين ان توزيعات ارباح كل سنة تتم في نهايتها ولهذا اخذنا الرقم القياسي في نهاية السنة الاولى ١٧٥ وفي نهاية السنة الشانية ٢٠٠ اساسا للتعديل وذلك على الوجه الاتي :

قبيل التعديل	العامل	بعد التعديل	توزيعات السنة الاولى
٥ ٧١٤	١٧٥ : ٢٠٠	٥ ٠٠٠	=====
١٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠ ٠٠٠	توزيعات السنة الشانية =====
=====			

صابعاً : قائمة الارباح المحجوزة المجمعة (دون ادراج خسائر القوة الشرائية) معدلاً :

<u>السنة الاولى</u>	<u>السنة الثانية</u>
-	(٤٠٤٧)
١ ٦٦٧	٦ ٠٥٣
١ ٦٦٧	٢ ٠٠٦
٥ ٧١٤	١٠ ٠٠٠
(٤٠٤٧)	(٧ ٩٩٤)
=====	=====

ويلادظ ادنا نبدأ قائمة التوزيع لكل سنة على النحو الاتي :

صافي الارباح المحجوزة في اول العام	-
+ صافي الربح العام	-
- توزيعات ارباح العام	-
= الارباح المحجوزة في نهاية العام	-
	=====

ويؤخذ رصيد الارباح المحجوزة في نهاية كل عام ليكون هو رصيد الارباح المحجوزة في اول السنة التالية ولهذا ظهر مبلغ (٤٠٤٧) لـلـ رصيد الارباح المحجوزة في نهاية السنة الاولى ليكون رصيد الارباح المحجوزة في بدايــــة السنة الثانية .

شاملاً : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى معبرا عنها بوحدة النقد
المساعدة في نهاية السنة الثانية :

الاصول :	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
أصول نقدية	٢٩٥ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٢٣٧ ١٤٢
المخزون السلعي في نهاية العام	٣٥٠ ٠٠٠	١٦٠ : ٢٠٠	٣٧٥ ٠٠٠
اللات	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مجمع الاعلاك	(٣٠ ٠٠٠)	١٥٠ : ٢٠٠	(٤٠ ٠٠٠)
	٨٦٥ ٠٠٠		١ ٠٧٢ ١٤٢
	=====		=====

الخصوم :

الخصوم المتداولة	٢٥٠ ٠٠٠	١٧٥ : ٢٠٠	٢٨٥ ٧١٤
رأس المال	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
الارباح المحجوزة	١٥ ٠٠٠		(٤ ٠٤٧)
مجمع خسائر القوة الشرائية	-		(٩ ٥٢٥)
	٨٦٥ ٠٠٠		١ ٠٧٢ ١٤٢
	=====		=====

ملاحظات :

١. تم تعديل الاصول النقدية والخصوم النقدية على اساس الرقم القياسي في نهاية السنة الاولى ، حيث بلغ ١٧٥ .
٢. تم تعديل المخزون السلعي في نهاية العام على اساس انه قد تم الحصول عليه في منتصف هذا العام ، حيث كان الرقم القياسي ١٦٠ .
٣. تم تعديل الات على اساس انها اشترت في اول العام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، واحتسب مخصص الاستهلاك المجمع بنسبة ١٠ ٪ من القيمة المعدلة .
٤. تم تعديل رأس المال على اساس انه قد تم الحصول عليه في اول العام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .
٥. تم ادراج الارباح المحجوزة على اساس الوارد في جدول الارباح المحجوزة المعدلة .
٦. تم ادراج خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة فسي الجدول الخاص بها سابق الاشارة اليه .

تاسعا: قائمة المركز المالي في نهاية السنة الثانية معبرا عنها بوحدة النقد المائدة في نهاية السنة الثانية :

قبـل التـدـيـل	المعامـل	بـعد التـدـيـل
٣٣٥ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	٣٣٥ ٠٠٠
٢٠٠ ٠٠٠	١٩٠ : ٢٠٠	٢١٠ ٥٢٦
٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
(٦٠ ٠٠٠)	١٥٠ : ٢٠٠	(٨٠ ٠٠٠)
٧٧٥ ٠٠٠		٨٦٥ ٥٢٦
=====		=====

الاصـول:

اصول نقدية
المخزون الطلي
الالات
مجمع الاملاك

الخصـوم:

١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ : ٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠	الخصوم التقديرية
٨٠٠ ٠٠٠	١٥٠ : ٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	رأس المال
(٧ ٩٩٤)		٧٥ ٠٠٠	الارباح المحجوزة
(٢٦ ٤٨٠)		-	مجمع خسائر القوة الشرائية
٨٦٥ ٥٢٦		٧٧٥ ٠٠٠	
=====		=====	

ملاحظات :

١. تم تعديل الأصول النقدية والخصوم النقدية على اساس الرقم القياسي في نهاية السنة الثانية حيث بلغ ٢٠٠ .
٢. تم تعديل المخزون السلعي في نهاية العام على اساس انه تم الحصول عليه في منتصف السنة الثانية حيث كان الرقم القياسي ١٩٠ .
٣. تم تعديل الات على اساس انها اشترت في بداية السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ واحتسب مخص الاستهلاك المجمع بنسبة ١٠ ٪ من القيمة المعدلة زائد ١٠ ٪ عن السنة الثانية .
٤. تم تعديل رأس المال على اساس انه قد تم الحصول عليه في اول السنة الاولى حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ .
٥. تم ادراج مجمع الارباح المحتجزة على اساس الوارد في الارباح المحتجزة
٦. تم ادراج مجمع خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة فسي الجدول الخاص بها .

تطبيقات عملية

تمرين ١ :

قد تمت لك إحدى الشركات التجارية البيانات الآتية عن عمليات التجارة في خلال مـ عدد
مـصون من السنوات : -

<u>سيرة</u>	<u>وحدة</u>	
٥٠ . . .	١ . . .	١ - مخزون أول المدة في ١ / ١ / ١٩٧٧
٦٠ . . .	١ . . .	٢ - المشتريات خلال سنة ١٩٧٧
٧٠ . . .	١ . . .	٣ - المبيعات خلال سنة ١٩٧٧

فإذا علمت : -

- ١ - ان طبيعة نقاط الشركة يتطلب في كل سنة من السنوات ان يتعاود عدد وحدات مخزون أول المدة مع حجم المشتريات مع حجم المبيعات مع حجم مخزون آخر المدة .
- ٢ - ان ثمن المشتريات الذي بلغ ٦٠ . . . ليرة في سنة ١٩٧٧ قد اخذ يتزايد بمعدل ثابت قدره ١٠ . . . ليرة سنويا في كل سنة من السنوات التالية .
- ٣ - ان ثمن المبيعات الذي بلغ ٧٠ . . . ليرة في سنة ١٩٧٧ اخذ يتزايد بمعدل ثابت قدره ١٠ . . . ليرة سنويا في كل سنة من السنوات التالية .

فالمطلوب :

تحديد الآثار المترتبة على القيام بتلك العمليات خلال خمسة سنوات ابتداء من سنة ١٩٧٧ وذلك عند اتباع كل من :

- ١ - طريقة FIFO
- ٢ - طريقة LIFO

اعرض اجابتك في شكل جفول لسبيان تلك الآثار المترتبة عند اتباع كل من هاتين الطريقتين .

الحيل

١ - عند انتهاء طريقة FIFO

السنة	مخزون أول المدة	المشتريات الجيدة	مخزون آخر المدة	تكلفة البيع	البيع	جمل الربح
١٧٧	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٧٨	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٧٩	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٨٠	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٨١	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
الجموع	٢٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

٢ - عند انتهاء طريقة LIFO

السنة	مخزون أول المدة	المشتريات الجيدة	مخزون آخر المدة	تكلفة البيع	البيع	جمل الربح
١٧٧	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٧٨	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٧٩	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٨٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٨١	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الجموع	٢٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

تبرين ٢ :

استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة وأضافاتها وأعمال استهلاكها : -
 اليك البيانات اشمالية المتعلقة بالاصول الثابتة لاحدى الشركات فى بداية حياتها
 والتي اعتمتها فى ول يناير من كل سنة من السنوات الثلاث الاولى .
 وإذا طمعت ان هذه الاصول الثابتة تستهلك على خمس سنوات باتباع طريقة القسط
 الثابت .
 وإذا قدمت اليك البيانات الآتية بغأن الاصول الثابتة والارقام القياسية خلال
 السنوات الخمس الاولى :

رقم القياس		مستويات الآلات			
في السنة	في اول السنة	الاربعة الخامسة	الثالثة	الثانية	السنوات الاولى
١٢٠	١٠٠				٢٠٠ ٠٠٠
١٤٠	١٢٠			٦٠ ٠٠٠	الثانية
١٦٠	١٤٠		٤٢ ٠٠٠		الثالثة
١٨٠	١٦٠				الرابعة
٢٠٠	١٨٠				الخامسة

والمطلوب : -

اعداد القوائم الآتية : -

- ١ - جدول الاصول الثابتة وأضافاتها على ضوء البيانات التاريخية .
- ٢ - جدول اعمال استهلاك الاصول الثابتة وأضافاتها على ضوء البيانات التاريخية .
- ٣ - جدول الاصول الثابتة وأضافاتها المعدلة .
- ٤ - جدول استهلاك الاصول الثابتة المعدلة .
- ٥ - جدول مقارنة الاستهلاك دفترى والاستهلاك معدلا .

الحل

أولاً - جدول الاصول الثابتة وضاغطها خلال الخمس سنوات على ضوء البيانات التاريخية :

مقتريات الآلات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
في السنة الاولى	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
في السنة الثانية		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
في السنة الثالثة			٤٢ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
المجموع	٢٠٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠	٣٠٢ ٠٠٠

ثانياً - جدول اهلاك الاستهلاك للاصول الثابتة وضاغطها وفقاً للبيانات التاريخية :

اهلاك الآلات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
اهلاك مقتريات					
السنة الاولى	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
اهلاك مقتريات					
السنة الثانية		١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
اهلاك مقتريات					
السنة الثالثة			٨٤ ٠٠	٨٤ ٠٠	٨٤ ٠٠
المجموع	٤٠ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	١٦٠ ٤٠٠

ثالثاً - جدول الاصول الثابتة وضاغطها معدلة باستخدام الارقام القياسية للتعويض عنها
بوحدة النقد المائدة في نهاية السنة الخامسة :

يتم تعديل الاصول الثابتة وفقاً لتاريخ شرائها وذلك على النحو الآتي :

$$\text{مقتريات السنة الاولى} = ٢٠٠ \times \frac{(\text{الرقم القياسي في نهاية السنة الخامسة})}{(\text{الرقم القياسي في تاريخ الشراء})} = ٤٠٠ ٠٠٠$$

$$\text{مقتريات السنة الثانية} = ٦٠ ٠٠٠ \times \frac{٢٠٠}{١٢٠} = ١٠٠ ٠٠٠$$

$$\text{مقتريات السنة الثالثة} = ٤٢ ٠٠٠ \times \frac{٢٠٠}{١٤٠} = ٦٠ ٠٠٠$$

يترتب على ذلك ان يظهر جدول الاصول الثابتة معدلا على النحو الآتي :

المسنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخاصة
مشتريات آلات في					
السنة الاولى	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
مشتريات في					
السنة الثانية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مشتريات آلات في					
السنة الثالثة			٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
المجموع	٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠

رابعا - جدول عبء استهلاك الآلات واضافاتها معدلا في نهاية السنة الخاصة : -

السنوات	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
اهلاك الآلات في					
السنة الاولى	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
لاك الآلات					
مشتراة في					
سنة الثانية	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
لاك الآلات					
مشتراة في					
سنة الثالثة			١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
المجموع	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠

خامسا - جدول مقارنة عبء الاستهلاك على ضوء البيانات التاريخية مع البيانات المعدلة :

السنوات	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
عبء الاهلاك					
معدلا	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠
- عبء					
الاهلاك الدفترى	٤٠ ٠٠٠	٥٢ ٠٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠	٦٠ ٤٠٠
الفرق	٤٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	٥١ ٦٠٠	٥١ ٦٠٠	٥١ ٦٠٠

تمرين ٣ :

قدمت اليه البيانات الآتية الخاصة بالآلات إحدى الشركات في السنة الأولى من حياتها والتعديلات التي طرأت عليها بالاضافات والاستيعادات خلال الخمس سنوات الأولى من حياة تلك الشركة :

أولاً - الآلات والاضافات والاستيعادات :

- ليبرية
- ١ - مقتربات الآلات في بداية السنة الأولى ٥٠٠ ٠٠٠
 - ٢ - اضافات آلات في منتصف السنة الثانية ٧٠٠ ٠٠٠
 - ٣ - اضافات آلات في اول السنة الثالثة ٣٠٠ ٠٠٠
 - ٤ - استيعادات من آلات السنة الأولى في اول السنة الرابعة ١٥٠ ٠٠٠
- وتستهلك هذه الآلات على عمر سنوات باتباع طريقة القسط الثابت .

ثانياً - الارقام القياسية السائدة خلال السنوات الخمس الأولى :

السنة	اول العام	منتصف العام	آخر العام
الأولى	١٠٠	١٢٠	١٤٠
الثانية	١٤٠	١٥٠	١٨٠
الثالثة	١٨٠	٢٠٠	٢٢٠
الرابعة	٢٢٠	٢٤٠	٢٦٠
الخامسة	٢٦٠	٢٨٠	٣٠٠

والمطلوب : - اعداد الجداول الآتية :

- أولاً - جدول الآلات والاضافات والاستيعادات وفقاً للبيانات التاريخية .
- ثانياً - جدول تعديل الآلات والاضافات والاستيعادات معبرا عنها باستخدام الارقام القياسية في نهاية السنة الخامسة .
- ثالثاً - جدول الآلات معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الخامسة .
- رابعاً - جدول استهلاك الآلات على اساس التكلفة التاريخية .
- خامساً - جدول استهلاك الآلات معدلاً .

الحل

أولاً - جدول الآلات والاغاثات والاستعدادات وفقاً للبيانات التاريخية : -

السنوات	الاولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
مشتريات السنة الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
- استعدادات في السنة الرابعة	-	-	-	١٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
+ اضافات في منتصف السنة الثانية	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
+ اغاثات في اول السنة الثالثة			٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
	٥٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	١٣٥٠ ٠٠٠	١٣٥٠ ٠٠٠

ثانياً - جدول تعديل الآلات والاغاثات والاستعدادات معبراً عنها باستخدام الارنام القياسية في نهاية السنة الخامسة : -

البيانات	البيانات التاريخية	المعدل	البيانات المعدلة
آلات السنة الاولى	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	١٥٠٠ ٠٠٠
استعدادات في السنة الرابعة	١٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٣٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
آلات في منتصف السنة الثانية	٧٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١٤٠٠ ٠٠٠
آلات في السنة الثالثة	٣٠٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

١١ - جدول القوائم - مبرها - يوجد في المرفق ١١ - رقم ١٠١ - بداية السنة المالية ١٤٠١ هـ -				
البيان	١٤٠١ هـ	١٤٠٢ هـ	١٤٠٣ هـ	١٤٠٤ هـ
أول السنة الأولى	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
١٤٠١ - ١٤٠٢ هـ	٤٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
١٤٠٢ هـ	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
١٤٠٣ هـ	١٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
١٤٠٤ هـ	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
٢١٥٠٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
١١ - جدول مبيعات الإهلاكات - يوجد في المرفق ١١ - رقم ١٠١ - بداية السنة المالية ١٤٠١ هـ -				
البيان	١٤٠١ هـ	١٤٠٢ هـ	١٤٠٣ هـ	١٤٠٤ هـ
الإهلاكات الأولى	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
١٤٠١ هـ	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
١٤٠٢ هـ	٣٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
١٤٠٣ هـ	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠
١٤٠٤ هـ	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠
١٣٥٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠

١١ - جدول مبيعات الإهلاكات - يوجد في المرفق ١١ - رقم ١٠١ - بداية السنة المالية ١٤٠١ هـ -

الإهلاكات الأولى

١٤٠١ هـ

١٤٠٢ هـ

١٤٠٣ هـ

١٤٠٤ هـ

١٣٥٠٠٠٠٠

١٣٥٠٠٠٠٠

١٥٠٠٠٠٠

٨٥٠٠٠٠٠

٥٠٠٠٠٠٠

$$x_{-1} = -$$

١ - تم احتساب الاستهلاك للألات التي استخدمت في السنة الأولى : - في السنة الأولى : - في السنة الأولى :

$$x \cdot y \dots x = x \cdot y \dots x$$

٢ - تم إرجاء هلاك الآلات المشتركة في السنة الأولى ابتداءً من مطلع السنة البراءة - ٢٠

١٤٢ هـ - محمد بن أبي حنيفة وأبو داود، رضي الله عنهما، وفاة أبي حنيفة

البرية : البرية
البحر : البحر
البحر : البحر
البحر : البحر

اهلاك الآلات المستخرجة في السنة

- املاك الآلات، الجرافة

اول السنة الرباعية :

• اهلك الآلات المشتراة: ٥

.. السنة الثامنة

أهل البيت عليهم السلام

١٠٠

٢- ملا- مات :

السفينة الخياط

٢ - يتم استرجاع اهلاك الآلات المفقودة، فابتداءً من اول السنة الرابطة.

٢- يتم احتساب الأرباح للخصم من السنة التالية من الترخيص الثاني.

١٠٠
١٢٠
١٤٠
١٦٠
١٨٠
٢٠٠
٢٢٠
٢٤٠
٢٦٠
٢٨٠
٣٠٠
٣٢٠
٣٤٠
٣٦٠
٣٨٠
٤٠٠
٤٢٠
٤٤٠
٤٦٠
٤٨٠
٥٠٠
٥٢٠
٥٤٠
٥٦٠
٥٨٠
٦٠٠
٦٢٠
٦٤٠
٦٦٠
٦٨٠
٧٠٠
٧٢٠
٧٤٠
٧٦٠
٧٨٠
٨٠٠
٨٢٠
٨٤٠
٨٦٠
٨٨٠
٩٠٠
٩٢٠
٩٤٠
٩٦٠
٩٨٠
١٠٠٠

تبرين ٤ :

بدأت إحدى الشركات الصناعية نشاطها في لبنان في ١/١/١٩٨٠ وقد ظهرت قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ على الصورة الآتية :

الأصول :	ليرة
ألات	٥٠٠ ٠٠٠
مخزون سلع	٥٠ ٠٠٠
نقدية	١٠٠ ٠٠٠
	<u>٦٥٠ ٠٠٠</u>
	=====

الخصم :

رأس المال	٦٥٠ ٠٠٠
	=====

وفيما يلي قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٠ على أساس البيانات التاريخية :

المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠
	=====
مخزون أول الدة + المشتريات	٥٠ ٠٠٠
	<u>٤٥٠ ٠٠٠</u>
المجموع	٥٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر الدة	<u>٩٠ ٠٠٠</u>
تكلفة المبيعات	<u>٤١٠ ٠٠٠</u>
مجمد الربح	<u>١٩٠ ٠٠٠</u>
	=====

صروفات أخرى :

الاستهلاك	٥٠ ٠٠٠
صروفات نقدية	<u>١٢٠ ٠٠٠</u>
	<u>١٧٠ ٠٠٠</u>
	=====
صافي الربح	<u>٢٠ ٠٠٠</u>
	=====

فاذا طمست انه :

- ١ - تم شراء المخزون السلعي والآلات في أول العام .
- ٢ - يتم تقويم المخزون السلعي باتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا .
- ٣ - تمت جميع عمليات الشركة موزعة توزيعا منتظما خلال أشهر العام .

- ٤ - تستهلك الحركة آلتها بنسبة ١٠ % منها بماتباع طريقة القسط الثابت
وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك •
- ٥ - كانت الأرقام القياسية على الوجه الآتي :
- | | |
|-----|------------------------------|
| ١٠٠ | الرقم القياسي في أول العام |
| ١٥٠ | الرقم القياسي في منتصف العام |
| ٢٠٠ | الرقم القياسي في نهاية العام |

المطلوب : -

استخدام الأرقام القياسية في تصدير القوائم الآتية معبرا عنها بالقوة الشرائية
لوحدة النقد الصائدة في ١٢/٣١ / ١٩٨٠ :

- | | |
|---------|-------------------------------------|
| أولا : | قائمة الربح • |
| ثانيا : | قائمة أرباح وخسائر القوة الشرائية • |
| ثالثا : | قائمة المركز المالي • |

الحل : قائمة المبيعات
عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٨٠

البيان	التكلفة التاريخية	المعامل	الارقام معدلة
المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون اول المدة	٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٤٥٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
المجموع	٥٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	٩٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	٤١٠ ٠٠٠		٥٨٠ ٠٠٠
مجموع الربح	١٩٠ ٠٠٠		٢٢٠ ٠٠٠
مصرفات اخرى :			
الاستهلاك	٥٠ ٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصرفات نقدية	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠/٢٠٠	١٦٠ ٠٠٠
	١٧٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠		(٤٠ ٠٠٠)

- ١ - يتم تعديل المبيعات والمشتريات والمصرفات النقدية وفقاً للرقم القياسي في منتصف العام لان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .
- ٢ - يعدل الاهلاك وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شراء الاصول الثابتة وكان ذلك في اول العام .
- ٣ - يعدل المخزون السلعي في اول العام وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شرائه اي في اول العام .
- ٤ - يعدل مخزون آخر المدة وفقاً للرقم القياسي في منتصف العام لان الشركة تتسبع طريقة الوارد اولا صادر اولا ولان مشترياتها كانت منتظمة خلال العام .

قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية

البيان	قبل التعديل	المعامل	بعد التعديل
نقدية	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
مبيعات نقدية	٦٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
	→ ٢٠٠ ٠٠٠		→ ١ ٠٠٠ ٠٠٠
	=====		=====
مشتريات	٤٥٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
صروفات نقدية	١٢٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	١٦٠ ٠٠٠
	→ ٥٧٠ ٠٠٠		→ ٧٦٠ ٠٠٠
	=====		=====

صيد النقدية في آخر العام	١٣٠ ٠٠٠		٢٤٠ ٠٠٠
صيد النقدية لدفترها			١٣٠ ٠٠٠
			(١١٠ ٠٠٠)
			=====

خسائر القوة الشرائية

قائمة المركز المالي

فسي ١٩٨٠ / ١٢ / ٣١

الاصول			
آلات	٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
استهلاك	٥٠ ٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
	=====		=====
نقدية	١٣٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
مخزون سلعي	٩٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
	=====		=====

خصوم			
رأس المال	٦٥٠ ٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٠ ٠٠٠		(٤٠ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائية	—		(١١٠ ٠٠٠)
	=====		=====
	٦٧٠ ٠٠٠		١ ١٥٠ ٠٠٠
	=====		=====

١ - يتم تعديل الآلات واستهلاكها وفقاً للرقم القياسي في تاريخ الشراء وهنا تم شراؤها في أول العام .

٢ - يعدل المخزون السلعي وفقاً للرقم القياسي في منتصف العام لأن الشركة تتبع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقييم مخزونها وكانت عمليات الشركة منظّمة خلال العام .

٣ - يعدل رأس المال وفقاً للرقم القياسي في تاريخ الحصول عليه ، وقد تم الحصول عليه في أول العام .

٤ - تم تعديل صافي الربح وفقاً للخطوة الأولى في هذا التمرين .

٥ - تم تحديد خسارة القوة الشرائية في الخطوة الثانية في هذا التمرين .

تمرين ٥ :

بدأت إحدى الشركات الصناعية نشاطها في لبنان في ١/١/١٩٨٢، وقد ظهرت قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ على الصورة الآتية : -

الأصول :	المصاريف :
آلات	لـ ١٢٠٠ ٠٠٠
مخزون سلع	١٠٠ ٠٠٠
نقدية	٣٠٠ ٠٠٠
	١ ٥٠٠ ٠٠٠
	١ ٥٠٠ ٠٠٠

وفيما يلي قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٢ على أساس البيانات التاريخية : -

المبيعات (نقدية)	لـ ١ ٨٠٠ ٠٠٠
مخزون أول السنة	١٠٠ ٠٠٠
المشتريات (نقدية)	١ ٢٠٠ ٠٠٠
المجموع	١ ٣٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر السنة	١ ٨٠ ٠٠٠
تكلفة المبيعات	١ ١٢٠ ٠٠٠
مجموع الربح	٦٨٠ ٠٠٠
مصاريف أخرى :	
الاستهلاك	١٠٠ ٠٠٠
مصاريف نقدية	٣٠٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠
صافي الربح	٢٨٠ ٠٠٠
- ضريبة الدخل	٨٠ ٠٠٠
	٢٠٠ ٠٠٠
- توزيعات	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحجوزة	٨٠ ٠٠٠

فأذا علمت انه :

- ١ - تم شراء المخزون السلعي والآلات في اول العام .
- ٢ - يتم تقييم المخزون السلعي باتباع طريقة الوارد أولا و دراولا .
- ٣ - تمت جميع عمليات الشركة بوزعة توزيعا منتظما خلال شهر العام .
- ٤ - تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنويا باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .
- ٥ - لم تسدد الشركة خلال العام شيئا من رصيد القرض طويل الاجل فبقى رصيد ثابتا كما هو .
- ٦ - كانت الارقام القياسية على الوجه الآتى :

١٠٠	الرقم القياسي في اول العام
١٥٠	الرقم القياسي في منتصف العام
٢٠٠	الرقم القياسي في نهاية العام
	الرقم القياسي في تاريخ شراء
١٨٠	مخزون آخر العام

فالمطلوب :

استخدام الارقام القياسية في تصوير القوائم الآتية معبرا عنها بالقوة الشرائية لوحدة النقد السائدة في ١٩٨٢/١٢/٣١ :

- اولا - قائمة الربح عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
- ثانيا - قائمة ارباح و خسائر القوة الشرائية .
- ثالثا - قائمة المركز المالي في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

الحل :-

الخطوة الاولى : تعديل قائمة الربح في السنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد
المائدة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨١ حيث الرقم القياسي (٢٠٠) ،

بيانات	رقم التاريخية اول	المعامل	السنة الاولى بعدد للمدة اول الس نهاية لسنة الاولى
بيعات	١٨٠٠٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٢٤٠٠٠٠٠
مخزون اول المدة	١٠٠٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٢٠٠٠٠٠
+ مشتريات	١٢٠٠٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	١٦٠٠٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	١٢٠٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠٠
- مخزون آخر المدة	١٨٠٠٠٠٠	١٨٠ / ٢٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	١٢٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠
مجموع الربح	٦٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠
<u>مصرفات مختلفة :</u>			
اهلاك	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
مصرفات نقدية	٣٠٠٠٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
اجمال المصروفات	٤٠٠٠٠٠٠		٦٠٠٠٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٢٨٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠
- الضريبة على الدخل	١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠ / ٢٠٠	١٠٠٠٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	١٨٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
- توزيعات	١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠ / ٢٠٠	١٠٠٠٠٠٠
صافي ارباح محجوزة	٨٠٠٠٠٠٠		-

الخطوة الثانية : قائمة أرباح وخسائر القوة الشرائية : -

أولا - الاصول النقدية :

٨٠٠,٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	٤٠٠,٠٠٠	رصيد أول المدة نقدية
<u>٢,٤٠٠,٠٠٠</u>	<u>١٥٠ / ٢٠٠</u>	<u>١,٨٠٠,٠٠٠</u>	+ زيادة نقدية في المبيعات
<u>٣,٢٠٠,٠٠٠</u>		<u>٢,٢٠٠,٠٠٠</u>	= الجملة
			التمديدات النقدية
١,٦٠٠,٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	١,٢٠٠,٠٠٠	في المشتريات
٤٠٠,٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٣٠٠,٠٠٠	في المصروفات
١٠٠,٠٠٠	٢٠٠ / ٢٠٠	١٠٠,٠٠٠	في ضرائب الدخل
<u>١٠٠,٠٠٠</u>	<u>٢٠٠ / ٢٠٠</u>	<u>١٠٠,٠٠٠</u>	في مبيعات
<u>٢,٢٠٠,٠٠٠</u>		<u>١,٦٠٠,٠٠٠</u>	الجملة
١,٠٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠	رصيد جديد في آخر العام
			رصيد النقدية الدفترية
<u>٥٠٠,٠٠٠</u>			في آخر العام
<u>(٥٠٠,٠٠٠)</u>			خسائر القوة الشرائية

ثانيا - الخصم النقدية : -

٦٠٠,٠٠٠	١٠٠ / ٢٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رصيد القرض طول الاجل
<u>٣٠٠,٠٠٠</u>			أول المدة
<u>٣٠٠,٠٠٠</u>			الرصيد الفعلي
=====			ربح القوة الشرائية

ثالثا - صافي ارباح او خسائر القوة الشرائية :

(٥٠٠,٠٠٠)			خسائر القوة الشرائية
<u>٣٠٠,٠٠٠</u>			ربح القوة الشرائية
<u>(٢٠٠,٠٠٠)</u>			صافي ارباح او خسائر القوة الشرائية
=====			

الخطوة الثالثة - طاء - ذ المسكوكات السابقين لي ١٩٨٦/١٢/٣١ -

يوم نهاية العام

الاصـ طـ

انـ هـ

تقديمية
خزائن سلبي
آلات
توفر طويل الاجل
رأس المال
حاصل البيع
بيع (حسابية)
البوابة المراجعة

في نهاية العام	في نهاية العام	المعدل	يوم نهاية العام
٥٠٠.٠٠٠	٤٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠	٥٠٠.٠٠٠
٩٠٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	١٨٠.٨٠٠	١٨٠.٠٠٠
٤٨٠.٠٠٠	٤٨٠.٠٠٠	١٠٠.٨٠٠	٩٠٠.٠٠٠
٢٥٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	١٥٨.٠٠٠	١٥٨.٠٠٠
٣٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٨٠٠	٣٠٠.٠٠٠
٤٠٠.٠٠٠	٢٤٠.٠٠٠	١٠٠.٨٠٠	١٢٠.٠٠٠
(٢٠٠.٠٠٠)		٨٠.٠٠٠	
٤٥٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠		٢٥٨.٠٠٠

تمرين ٦ :

بدأت إحدى الشركات نشاطها في لبنان في ١ / ١ / ٨١ وقد ظهرت قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ على العورة الآتية :

الاصول	ليـمـرـة	الخصـم	ليـمـرـة
نقدية	٢٠٠.٠٠٠	قروض طويل الاجل	٨.٠٠٠.٠٠٠
مخزون ملمس	٤٠٠.٠٠٠	رأس المال	٨.٦٠٠.٠٠٠
آلات	٢.٠٠٠.٠٠٠		
	٢.٦٠٠.٠٠٠		٢.٦٠٠.٠٠٠
			٢.٦٠٠.٠٠٠

وفيما يلي قائمة الربح من السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨١ على اساس البيانات

التاريخية :

المبيعات	٣.٠٠٠.٠٠٠
مخزون اول المدة	٤٠٠.٠٠٠
+ المشتريات	٨.٠٠٠.٠٠٠
المجموع	٢.٢٠٠.٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٢.٦٠.٠٠٠
	١.٨٤٠.٠٠٠
مجمـل الربـح	٨.٦٠.٠٠٠

مصرفات اخرى :

الامتهلاك	٢٠٠.٠٠٠
مصرفات نقدية	٦٠٠.٠٠٠
مجموع	٨٠٠.٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٢.٦٠.٠٠٠
- ضريبة الدخل	١٠٠.٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢.٦٠.٠٠٠
- التوزيعات	٢٠٠.٠٠٠
= الارباح المحتجزة	٦٠.٠٠٠

إذا علمت :

- ١ - تم شراء المخزون السلمي (في اول المدة) والآلات في اول العام .
- ٢ - يتم تقويم المخزون السلمي باتباع طريقة الوارد اولاً صادر اولاً ، وقد تم شراء مخزون آخر المدة عند ما كان الرقم القياسي ١٨٠ .
- ٣ - تمت جميع عمليات الشركة الاخرى موزعة توزيعاً منتظماً خلال أشهر العام .
- ٤ - تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ ٪ سنوياً باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .
- ٥ - لم تسدد الشركة شيئاً من القرض طويل الاجل حتى نهاية السنة الثانية ، كانت لا رقام القياسية على الوجه الآتي :

الرقم القياسي في ١ / ١ / ٨١	١٠٠
الرقم القياسي في ١ / ٧ / ٨١	١٥٠
الرقم القياسي في ٣١ / ١٢ / ٨١	٢٠٠
الرقم القياسي في ١ / ٧ / ٨٢	٢٥٠
الرقم القياسي في ٣١ / ١٢ / ٨٢	٣٠٠

- ٧ - سددت الشركة ضرائب الدخل والتوزيعات لسنة ٨١ في ١ / ٧ / ٨٢ .
- ٨ - اصدرت الشركة في ٣٠ / ٨ / ٨١ سندات قيمتها ٥٠٠.٠٠٠ ليرة حصلت قيمتها نقداً .

والمطلوب :-

تصوير القوائم المالية الآتية :-

- اولاً ، قائمة الربح المعدلة للحنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٨١ للتعبير عنها بوحدة النقود السائدة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٢ .
- ثانياً ، قائمة خسائر القوة الشرائية للاصول النقدية .
- ثالثاً ، قائمة ارباح القوة الشرائية للخصم النقدية .
- رابعاً ، قائمة صافي ارباح (او خسائر) القوة الشرائية .
- خامساً ، قائمة المركز المالي في ٣١ / ١٢ / ١٩٨١ .

الحيل

اولاً، قائمة الربح المعدل :

البيانات التاريخية

المعدل	المعامل	التعديل
المبيعات	٣٠٠ / ١٥٠	٢,٠٠٠,٠٠٠
مخزون اول المدة	٣٠٠ / ١٠٠	٤٠٠,٠٠٠
+ المشتريات	٣٠٠ / ١٥٠	١,٦٠٠,٠٠٠
المجموع		٢,٦٠٠,٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٣٠٠ / ١٨٠	٦٠٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات		٢,٠٠٠,٠٠٠

مصرفات مختلفة :

احتلاك	٣٠٠ / ١٠٠	٢٠٠,٠٠٠
مصرفات نقدية	٣٠٠ / ١٥٠	٦٠٠,٠٠٠
المجموع		٨٠٠,٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب		٢,٦٠,٠٠٠
- الضرائب	٣٠٠ / ٢٥٠	١٠٠,٠٠٠
صافي الربح بعد الضرائب		٢,٦٠,٠٠٠
التوزيعات	٣٠٠ / ٢٥٠	٢٠٠,٠٠٠
ارباح غير موزعة		٦٠,٠٠٠

ثانياً = قائمة خسائر القوة الشرائية لصلاحية النقدية معبراً عنها بوحدة النقد الماسدة:

في نهاية السنة الثانية:

المبلغ	المعامل	القيمة التاريخية	البالغ
٦٠٠.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	٢٠٠.٠٠٠	رصيد النقدية في ١ / ١
٦٠٠.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	٣٠٠.٠٠٠	+ التحملات من المبيعات
٨٠٠.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	٥٠٠.٠٠٠	+ التحملات من اصدار السندات
٢.٠٠٠.٠٠٠		٣.٧٠٠.٠٠٠	
			- التسديدات
٣.٦٠٠.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	١.٨٠٠.٠٠٠	المشتريات
١.٢٠٠.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	٦٠٠.٠٠٠	مصرفات نقدية
١٢٠.٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	٨٠٠.٠٠٠	الخصائص
٢٤٠.٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	٢٠٠.٠٠٠	التوزيعات
٥.١٦٠.٠٠٠		٢.٧٠٠.٠٠٠	
٢.٤٤٠.٠٠٠		١.٠٠٠.٠٠٠	الرصيد الفعلي للنقدية
			آخر العام
			- الرصيد النقدي في آخر العام
٨.٠٠٠.٠٠٠			
(٨.٤٤٠.٠٠٠)			خسائر القوة الشرائية

ثالثاً ارباح القوة الشرائية للخصم النقدية معبرا عنها بوحدة المائدة نسي
نهاية السنة الثانية :

الارقام التاريخية	معامل	التعديل
رصيد القرض من بداية العام	١٠٠ / ٣٠٠	٣.٠٠٠.٠٠٠
اصدار المندات	١٥٠ / ٣٠٠	١.٠٠٠.٠٠٠
رصيد المندات في نهاية السنة الاولى		٤.٠٠٠.٠٠٠
ناقصا رصيد القرض في نهاية السنة الاولى		١.٥٠٠.٠٠٠
ارباح القوة الشرائية		٢.٥٠٠.٠٠٠

رابعاً صافي ارباح القوة الشرائية:

خسائر القوة الشرائية الناتجة عن التدفقات النقدية	(١.٤٤٠.٠٠٠)
ارباح القوة الشرائية الناتجة عن القرض طويل الاجل	٢.٥٠٠.٠٠٠
صافي ربح القوة الشرائية	١.٠٦٠.٠٠٠

خامسا : قائمة المركز المالي في نهاية السنة الاولى نمبراً عنها بوحدة النقد السائدة
في نهاية السنة الثانية :

البيلان	الارقام التاريخية	المعامل	بعمده التعديل
<u>الاصول :</u>			
نقدية	١٠٠٠ر.٠٠٠	بدون تعديل	١٠٠٠ر.٠٠٠
المخزون الملمس	٢٦٠ر.٠٠٠	١٨٠ / ٣٠٠	٦٠٠ر.٠٠٠
آلات	<u>١٨٠٠ر.٠٠٠</u>	١٠٠ / ٣٠٠	<u>٥٤٠٠ر.٠٠٠</u>
	<u>٢٠٦٠ر.٠٠٠</u>		<u>٧٠٠٠ر.٠٠٠</u>
<u>الخصم :</u>			
القرض طويل الاجل	١٥٠٠ر.٠٠٠	بدون تعديل	١٥٠٠ر.٠٠٠
رأس المال	١٦٠٠ر.٠٠٠	١٠٠ / ٣٠٠	٤٨٠٠ر.٠٠٠
ارباح محبوزة	٦٠ر.٠٠٠	الاجدول	(٣٦٠ر.٠٠٠)
رج القوة الشرائية	<u>٢٠٦٠ر.٠٠٠</u>	الاجدول	<u>١٠٦٠ر.٠٠٠</u>
	<u>٢٠٦٠ر.٠٠٠</u>		<u>٧٠٠٠ر.٠٠٠</u>

ثانيا : ان الاصول الثابتة التي لدى المنشأة التي تتخلل في نوع معين من الآلات تستهلك
باتباع طريقة القسط الثابت بمعدل ١٠ % سنويا .
وفيما يلي جدول يبين تكلفة هذه الآلات والرقم القياسي في تاريخ شرائها :

الرقم القياسي في تاريخ الشراء	تاريخ الشراء	التكلفة
٦٠	في سنة سابقة	٦٠٠ ٠٠٠
٨٠	في سنة سابقة	٤٠٠ ٠٠٠
١٠٠	في ٨١/١/١	٤٠٠ ٠٠٠
١٥٠	في ٨١/٧/١	٣٠٠ ٠٠٠
		١٧٠٠ ٠٠٠
		=====

- ثالثا : ان المبيعات والمشتريات والمخزونات كانت موزعة توزيعا منتظما خلال العام .
رابعا : تستخدم الشركة طريقة في معالجة المخزون السلعي .
خامسا : يتم تحديد ضريبة الدخل والتوزيعات وتسد يد ها سنويا في نهاية كل عام .

قال الخبـر :

- اولا - اعداد جدول استهلاك التكلفة التاريخية للاصول الثابتة ، وجدول تعديل استهلاك الاصلي الثابتة للتعبير عنها بوحدة النقد السائد في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
ثانيا - تعديل قائمة الربح للسنة الاولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائد في نهاية السنة الثانية (١٩٨٢/١٢/٣١) باستخدام طريقة التعديل المباشر .
ثالثا - تعديل قائمة الربح للسنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد السائد في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

١ - جدول استهلاك التكلفة التاريخية في السنة الاولى وتعديله للتعبير عنه بوحدة النقد
السائدة في ١٩٨٢/١٢/٣١

الاصول	×	معدل الاستهلاك	=	بالتكلفة التاريخية	×	المعامل	=	الاستهلاك
٦٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٦٠.٠٠٠	×	٦٠/٣٠٠	=	٣٠٠.٠٠٠
٤٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٤٠.٠٠٠	×	٨٠/٣٠٠	=	١٥٠.٠٠٠
٤٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٤٠.٠٠٠	×	١٠٠/٣٠٠	=	١٢٠.٠٠٠
٣٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٣٠.٠٠٠	×	١٥٠/٣٠٠	=	١٥٠.٠٠٠
				١٥٠.٠٠٠				٦٠٠.٠٠٠
				١٧				٦٠٠.٠٠٠

هنا يتم تعديل الاستهلاك وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شراء أصل من الأصول
الناشئة .

والنسبة للأصول الثابتة الأخيرة التي تبلغ قيمتها ٣٠٠.٠٠٠ ليرة يتم احتساب
استهلاكها لمدة ٦ أشهر حيث تم شراؤها في ١/٧/١٩٨١ .

٢ - جدول الاستهلاك بالتكلفة التاريخية للسنة الثانية وتعديله للتعبير عنه بوحدة النقد
السائدة في نهاية عام ١٩٨٢ :-

الاصول	×	معدل الاستهلاك	=	بالتكلفة التاريخية	×	المعامل	=	الاستهلاك
٦٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٦٠.٠٠٠	×	٦٠/٣٠٠	=	٣٠٠.٠٠٠
٤٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٤٠.٠٠٠	×	٨٠/٣٠٠	=	١٥٠.٠٠٠
٤٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٤٠.٠٠٠	×	١٠٠/٣٠٠	=	١٢٠.٠٠٠
٣٠٠.٠٠٠	×	١٠ %	=	٣٠.٠٠٠	×	١٥٠/٣٠٠	=	١٥٠.٠٠٠
				٣٠.٠٠٠				٦٢٠.٠٠٠
				١٧.٠٠٠				٦٢٠.٠٠٠

يتم تعديل الاستهلاك وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شراء كل من الأصول الثابتة .

ثانياً - تعديل قائمة الربح في السنة الأولى للتميز عنها بوحدة النقد السائدة في
١٩٨٢/١٢/٣١ حيث الرقم القياسي (٣٠٠) أي باستخدام الطريقة
المباشرة للتعديل :

البيلان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	١٥٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
- تكلفة المبيعات			
مخزون أول الدة	٨٠ ٠٠٠	٨٠/٣٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٩٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
	٩٨٠ ٠٠٠		٢ ١٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر الدة	٩٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٨٩٠ ٠٠٠		١ ٩٥٠ ٠٠٠
مجم الربح	٦١٠ ٠٠٠		١ ٠٥٠ ٠٠٠
صروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٥ ٠٠٠	من الجدول (١)	٦٠٠ ٠٠٠
+ صروفات نقدية	٧٥ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٣٠ ٠٠٠		٧٥٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٨٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠
- الضريبة على الدخل	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٨٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠
- التوزيعات	١٨٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	٢٧٠ ٠٠٠
ارباح محتجزة	١٠٠ ٠٠٠		(١٢٠ ٠٠٠)

ملاحظات على الحل :-

- ١ - يتم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقاً للرقم القياسي في منتصف عام ١٩٨١ لان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .
- ٢ - يتم تعديل المخزون السلبي وفقاً لتاريخ الشراء لكل من مخزون أول الدة ومخزون آخر الدة .
- ٣ - يتم تعديل الاستهلاك وفقاً للجدول (١) الذي تم اعداده ليس الخطوة الأولى من هذا الترميم .
- ٤ - يتم تعديل الضريبة والتوزيعات وفقاً للرقم القياسي في نهاية عام ١٩٨١ لان الشركة قامت بهدادهما في نهاية العام .

ثالثاً - تعديل قائمة الربح من السنة الثانية للتعبير عنها بوحدة النقد المائتة

في ١٢ / ٣١ / ١٩٨٢ هـ -

البيانات	الارقام التاريخية	المعادل	الارقام المعدلة
البيعات	٢.٠٠٠.٠٠٠	٢٥٠ / ٣٠٠	٢.٤٠٠.٠٠٠
- تكلفة البيعات			
مخزون اول المدة	٩٠.٠٠٠	١٨٠ / ٣٠٠	١٥٠.٠٠٠
+ المشتريات	١.٢٥٠.٠٠٠	٢٥٠ / ٣٠٠	١.٥٠٠.٠٠٠
	١.٣٤٠.٠٠٠		١.٦٥٠.٠٠٠
- مخزون آخر المدة	٨٠.٠٠٠	٢٧٠ / ٣٠٠	٢٠٠.٠٠٠
	١.٢٦٠.٠٠٠		١.٤٥٠.٠٠٠
مجمل الحرج	٨٤٠.٠٠٠		٩٥٠.٠٠٠
- مصروفات مختلفة			
اهلاك	١٧٠.٠٠٠	من الجدول ٢	٦٣٠.٠٠٠
مصروفات نقدية	١٥٠.٠٠٠	٢٥٠ / ٣٠٠	١٨٠.٠٠٠
	٣٢٠.٠٠٠		٨١٠.٠٠٠
صافي الربح	٥٢٠.٠٠٠		١٤٠.٠٠٠
- ضريبة الدخل	٢٠٠.٠٠٠		٢٠٠.٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٣٢٠.٠٠٠		(٦٠.٠٠٠)
- التوزيعات	٢٤٠.٠٠٠		٢٤٠.٠٠٠
ارباح محتجزة	٨٠.٠٠٠		(٣٠٠.٠٠٠)
		

ملاحظت على المحلل :

- ١ - يتم تعديل البيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقاً للرقم القياسي في منتصف العام لان مصليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .
- ٢ - تم تعديل المخزون وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شراؤه .
- ٣ - يتم تعديل الاستهلاك وفقاً للجدول (٢) الذي تم اعداده في الخطوة الاولى من هذا التحرين .
- ٤ - لم يطرأ تعديل الضريبة والتوزيعات لان الشركة تقيم بمداة كلالها لس نهاية العام .

نمرين ٨ :

نقما يلي قائمة الربح لاجدى شركات المساهمة اللبنانية من سنتين مالىتين متاليتين الاولى
تنتهى فى ٨٠/١٢/٣١ والثانية تنتهى فى ١٩٨١/١٢/٣١ :

الارقام التاريخية للسنة الثانية	الارقام التاريخية للسنة الاولى	البهتان
١٨٧٠ ٠٠٠	١٢٠٠ ٠٠٠	جيمعات نقدية
٧٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	مخزون اول الدة
١١٩٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	+ مشتريات نقدية
١٢٦٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	البهاضة المتاحة للمبيع
٩٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	- مخزون آخر الدة
١١٧٠ ٠٠٠	٦١٠ ٠٠٠	تكلفة البهيمات
٧٠٠ ٠٠٠	٥٩٠ ٠٠٠	مجمل الربح
١٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	صروفات مختلفة :
١٧٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	اهلاك
٣٢٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	صروفات نقدية
٣٨٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	صافى الربح قبل الضريبة
١٠٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	- الضريبة على الدخل
٢٨٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠	صافى الربح بعد الضريبة
٢٤٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	- توزيعات
٤٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	صافى ارباح محبوزة

فاذا علمت :

اولا - ان الارقام القياسية كانت على النحو الآتى خلال السنتين : -

السنة الثانية	السنة الاولى	
١٥٠	١٠٠	اول العام
٢٠٠	١٥٠	آخر العام
١٧٠	١٢٠	متوسط العام
١٤٠	٨٠	عند شراء مخزون اول الدة
١٨٠	١٤٠	عند شراء مخزون آخر الدة

ثانياً - ان الاصول الثابتة التي لدى الشركة التي تشمل في نوع معين من الآلات تستهلك
بالتالي طريقة القسط الثابت بمعدل ١٠ ٪ سنوياً .
وفيما يلي جدول يبين تكلفة هذه الآلات والرقم القياسي في تاريخ عرائنها : -

التكلفة	تاريخ القسراء	الرقم القياسي في تاريخ القسراء
٥٠٠ ٠٠٠	في سنة سابقة	٥٠
٤٠٠ ٠٠٠	في سنة سابقة	٨٠
٣٠٠ ٠٠٠	في ١٩٨٠ / ١ / ١	١٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	في ١٩٨٠ / ٧ / ١	١٢٠

- ثالثاً - ان الجيعات والمشتريات والصرورات كانت موزعة توزيعاً منتظماً خلال العام .
رابعاً - تستخدم الشركة طريقة FIFO في معالجة المخزون السلعي .
خامساً - يتم تحديد ضريبة الدخل والتوزيعات وتحديد ها سنوياً في نهاية كل عام .

فالمطلوب :

اولاً - اعداد جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واعداد جدول تعديل احتهلاك الاصول
الثابتة للتمهيمر عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨١ / ١٢ / ٣١ .

ثانياً - تعديل قائمة الربح للسنة الأولى للتمهيمر عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية
السنة الثانية (١٩٨١ / ١٢ / ٣١) باستخدام طريقة التعديل الباعرة .

ثالثاً - تعديل قائمة الربح للسنة الثانية للتمهيمر عنها بوحدة النقد السائدة في
١٩٨١ / ١٢ / ٣١ .

خطوات الحـل

اولا - جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الاولى :-

(١) يجب مراجعة تحديد عبء الاستهلاك في قائمة الربح للسنة الاولى وذلك على النحو الآتي :

٥٠٠٠٠	=	% ١٠ x ٥٠٠٠٠٠
٤٠٠٠٠	=	% ١٠ x ٤٠٠٠٠٠
٣٠٠٠٠	=	% ١٠ x ٣٠٠٠٠٠
٣٠٠٠٠	=	$\frac{7}{12} \times 10\% \times 600.000$
150.000		
=====		

بما أن الرقم هو نفسه الرقم الد ج في قائمة الدخل فهذا يعني بأنه لم يتم استبعاد أى من الاصول الثابتة .
وقد احتسب استهلاك الاصول الثابتة التي تم شراؤها في ٨٠/٧/١ لمدة ستة أشهر فقط حتى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

(٢) جدول تعديل تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الاولى معبرا عنها بالارقام القياسية السائدة في ١٩٨١/١٢/٣١ :

الاصول بأرقامها التاريخية	الارقام القياسية	الارقام المعدلة x معدل الاستهلاك	معدل الاستهلاك
٥٠٠٠٠٠	٥٠/٢٠٠	٢٠٠٠٠٠	% ١٠ x
٤٠٠٠٠٠	٨٠/٢٠٠	١٠٠٠٠٠٠	% ١٠ x
٣٠٠٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٦٠٠٠٠٠	% ١٠ x
٦٠٠٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	$\frac{7}{12} \times 10\% \times 1.000.000$	
1.800.000		٤.600.000	
=====		=====	

وقد تم تعديل الاصول الثابتة وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء كل من تلك الاصول .

(٢) - جدول تعدل على تكلفة الاصول الثابتة واستهلاكها في السنة الثانية مبيرا عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨١/١٢/٧١ :-

ينبغي مراجعة قيمة ص الاستهلاك في قائمة الربح للسنة الثانية وذلك على النحو الآتي :			
٥٠٠٠٠٠	=	١٠ %	x ٥٠٠٠٠٠٠
٤٠٠٠٠٠	=	١٠ %	x ٤٠٠٠٠٠٠
٣٠٠٠٠٠	=	١٠ %	x ٣٠٠٠٠٠٠
٦٠٠٠٠٠	=	١٠ %	x ٦٠٠٠٠٠٠
١٨٠٠٠٠٠			
=====			

بما ان رقم الاستهلاك الذي تم احتسابه اكبر من رقم الاستهلاك المدجج في قائمة الربح فمعنى ذلك ان الشركة قامت باحتساب بعض اصولها الثابتة ويفترض انها مسن الاصول الاولى التي اعترتها الشركة اول الامر تطبيقا لمبدأ FIFO أي ان الاصول التي تشتري أولا هي التي تستبعد أولا وتقدر قيمة الاصول المستبعدة بالطريقة التالية :

بقدار الفرق في الاستهلاك ١٨٠٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠٠ ليرة
اذا كان مجموع الاصول = ١٨٠٠٠٠٠٠ - فان استهلاكها يبلغ ١٨٠٠٠٠٠ ليرة
فما هو قيمة الاصول التي يبلغ استهلاكها ٣٠٠٠٠٠٠ ليرة
وباستخدام القاعدة الثلاثية يتم ايجاد قيمة الاصول الثابتة المستبعدة على النحو الآتي :

$$\frac{٣٠٠٠٠٠ \times ١٨٠٠٠٠٠}{١٨٠٠٠٠٠} = ٣٠٠٠٠٠٠ \text{ ليرة}$$

وهذا يتم احتساب استهلاك ٣٠٠٠٠٠٠ ليرة من الاصول الاولى ويتم احتساب استهلاك ٥٠٠٠٠٠٠ ليرة - ٣٠٠٠٠٠٠ ليرة استبعدت = ٢٠٠٠٠٠٠ ليرة الباقى من الاصول الثابتة التي لدى الشركة في السنة الاولى :

الاصول الثابتة التي تم تقييمها في السنة التي تم التقييم	الارقام القياسية	الارقام المعدلة للأصول الثابتة الاستهلاك	معدل الاستهلاك
٢٠٠٠٠٠	٥٠/٢٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٠ % x
٤٠٠٠٠٠	٨٠/٢٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠ % x
٣٠٠٠٠٠	١٠٠/٢٠٠	٦٠٠٠٠٠	١٠ % x
٦٠٠٠٠٠	١٢٠/٢٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠ % x
١٥٠٠٠٠٠		٣٤٠٠٠٠٠	
=====		=====	

ثانياً - تعديل قائمة الربح للسنة الأولى للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في نهاية السنة الثانية في ١٩٨١/١٢/٣١ باستخدام طريقة التعديل المباشر :

المبيعات	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
١٢٠٠ ٠٠٠	١٢٠ / ٢٠٠	٨٠ / ٢٠٠	٢٠٠٠ ٠٠٠
-----	-----	-----	-----
- تكلفة المبيعات :			
مخزون أول الدة	٨٠ ٠٠٠	٨٠ / ٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	٦٠٠ ٠٠٠	١٢٠ / ٢٠٠	١٠٠٠ ٠٠٠
	٦٨٠ ٠٠٠		١٢٠٠ ٠٠٠
- مخزون آخر الدة	٢٠ ٠٠٠	١٤٠ / ٢٠٠	١٠ ٠٠٠
	٦١٠ ٠٠٠		١١٠٠ ٠٠٠
مجم الربح	٥٩٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
-----	-----		-----
- صروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٠ ٠٠٠	من الجدول (١)	٤١٠ ٠٠٠
+ صروفات نقدية	٩٠ ٠٠٠	١٢٠ / ٢٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	٢٤٠ ٠٠٠		٥٦٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٥٠ ٠٠٠		٣٤٠ ٠٠٠
- الضريبة على الدخل	٩٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	١٢٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٦٠ ٠٠٠		٢٢٠ ٠٠٠
- توزيعات	٢٤٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٢٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
ارباح محتجزة	٢٠ ٠٠٠		(١٠٠ ٠٠٠)
-----	-----		-----

ملاحظات على الحل :

- ١ - تم تعديل المبيعات والمشتريات والصروفات النقدية وفقاً للرقم القياسي في منتصف عام ٨٠ باخبار ان عمليات الشركة كانت منتظمة خلال العام .
وتتخذ الرقم القياسي للسنة الثانية في آخر العام اساساً للتعديل للتعبير عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨١/١٢/٣١ .
- ٢ - مخزون أول الدة يعدل وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شرائه .
- ٣ - تم تعديل مخزون آخر الدة وفقاً للرقم القياسي في تاريخ شراء ذلك المخزون .
- ٤ - يعدل الاستهلاك وفقاً للجدول (١) الذي تم اعداده في بداية الحل .
- ٥ - تم تعديل الضرائب والتوزيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية العام في سنة ١٩٨٠ لان الشركة تقوم بسدادها في نهاية كل عام .

ثالثا - تعديل قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٨١/١٢/٢٠٢١ مبررا عنها بوحدة النقد
السائدة في ١٩٨١/١٢/٢٠٢١ :

بيــــــــــــــــان	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
المبيعات	١ ٨٧٠ ٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	٢ ٢٠٠ ٠٠٠
ـــــــ تكلفة المبيعات :			
مخزون اول الدة	٧٠ ٠٠٠	١٤٠/٢٠٠	١٠٠ ٠٠٠
+ المشتريات	١ ١٩٠ ٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
	١ ٢٦٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠
ـــــــ مخزون آخر الدة	٩٠ ٠٠٠	١٨٠/٢٠٠	١٥٠ ٠٠٠
	١ ١٧٠ ٠٠٠		١ ٤٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح	٧٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
ـــــــ مصروفات مختلفة :			
اهلاك	١٥٠ ٠٠٠	من الجدول	٣٤٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	١٧٠ ٠٠٠	١٧٠/٢٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
	٣٢٠ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
صافي الربح	٣٨٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
ـــــــ الضريبة	١٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠
صافي الربح بعد	٢٨٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠
الضريبة	٢٤٠ ٠٠٠		٢٤٠ ٠٠٠
ـــــــ التوزيعات			
الارباح المحتجزة	٤٠ ٠٠٠		(٨٠ ٠٠٠)

ملاحظات على الحل :

- ١ - تم تعديل المبيعات والمشتريات والمصروفات النقدية وفقا للارقام القياسية في منتصف العام نظرا لان عمليات الحركة كانت منتظمة طوال العام .
- ٢ - تم تعديل مخزون اول الدة ومخزون آخر الدة وفقا للرقم القياسي في تاريخ شراء كل منهما .
- ٣ - تم تعديل الاستهلاك وفقا للنتيجة التي حصلنا عليها من الجدول (٣) عند اعداد الخطوة الاولى من هذا التصريح .
- ٤ - بقيت الضرائب والتوزيعات كما هي دون تعديل باعتبار انها قد تمت في نهاية السنة .

تعيين ١ :

بدأت إحدى الشفآت اللبنانية نشاطها في ١/١/١٩٨٢ بمناصر الاصول
والخصوم الآتية : -

<u>ليزيرة</u>	<u>اصول</u>
١ ٥٠٠ ٠٠٠	اصول ثابتة
٢٠٠ ٠٠٠	مخزون ملمس أول المدة
٣٠٠ ٠٠٠	نقدية
<u>٢ ٠٠٠ ٠٠٠</u>	
=====	

<u>خصوم</u>	<u>رأس المال</u>
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	
=====	

وظهرت قائمة الربح لتلك الشركة عن السنة الختامية في ٣١/١٢/١٩٨٢ ط
النحو الآتي : -

١ ٢٠٠ ٠٠٠	المبيعات النقدية
=====	
٢٠٠ ٠٠٠	مخزون اول المدة
٩٠٠ ٠٠٠	+ مشتريات نقدية
<u>١ ١٠٠ ٠٠٠</u>	الجملة
٤٥٠ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
<u>٦٥٠ ٠٠٠</u>	= تكلفة المبيعات
=====	
٥٥٠ ٠٠٠	صافي الربح
=====	

نفقات

١٠٠ ٠٠٠	مصروفات نقدية
٣٠٠ ٠٠٠	استهلاك
<u>٤٠٠ ٠٠٠</u>	جملة النفقات
=====	
١٥٠ ٠٠٠	= صافي الربح
٤٠ ٠٠٠	- ضريبة الدخل
<u>١١٠ ٠٠٠</u>	= صافي الربح بعد خصم الضريبة
٦٠ ٠٠٠	توزيعات
<u>٦٠ ٠٠٠</u>	
=====	

مبادئ طمست :

- ١ - تم شراء المخزون السلمي وآلات اول العام .
- ٢ - يتم تقويم المخزون السلمي باتباع طريقة الوارد أولا صادر اولاً .
- ٣ - تم جميع عمليات الشركة بوزعة توزيعها منتظماً خلال امهر العام .
- ٤ - تستهلك الشركة آلاتها بنسبة ١٠ % منها باتباع طريقة القسط الثابت ، وتظهر قيمتها الصافية بعد خصم الاستهلاك .
- ٥ - حصلت الشركة على قرض طويل الاجل قيمته ٤٠٠.٠٠٠ ليرة في ١/٧/٨٢ .
- ٦ - كانت الارقام القياسية على الوجهة الآتية :-
الرقم القياسي في اول العام ١/٧/٨٢ ١٥٠
الرقم القياسي في منتصف العام ١/٧/٨٢ ٢٠٠
الرقم القياسي عند شراء مخزون آخر الدة ١٨٠
الرقم القياسي في نهاية العام ٣١/١٢/٨٢ ٣٠٠
- ٧ - يفترض تسديد ضريبة الدخل والتوزيعات في نهاية السنة .

المطلوب :

اولاً : استخدام الارقام القياسية لتصوير القوائم الآتية معبرا عنها بالقوة الشرائية لوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٢ .

- قائمة البيع عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٢ .
- قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية .
- قائمة المركز المالي في ٣١/١٢/١٩٨٢ .

ثانياً : تصوير تلك القوائم معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ٣١/١٢/١٩٨٢ ، حيث بلغ الرقم القياسي ٤٥٠ وذلك باتباع طريقة التعديل المباشر .

حل التصريح

أولاً - طاعة المربع عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ معبرا عنها بالارقام القياسية :-

المبيان	بيانات تاريخية	المعامل	القائمة معدلة
مبيعات نقدية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠ =====
مخزون أول الدة	٢٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١ ٣٥٠ ٠٠٠ =====
البضاعة المتاحة للمبيع	١ ١٠٠ ٠٠٠		١ ٢٥٠ ٠٠٠
- مخزون آخر الدة	٤٥٠ ٠٠٠	١٨٠/٣٠٠	٢٥٠ ٠٠٠ =====
تكلفة المبيعات	٦٥٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠ =====
مجموع الربح	٥٥٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠ =====

التنقيحات :

صارف نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠/٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
+ استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠ =====
صافي الربح قبل الضريبة	١٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
- ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٤٠ ٠٠٠ =====
صافي الربح بعد الضريبة	١١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
- توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٣٠٠/٣٠٠	٦٠ ٠٠٠ =====
صافي الارباح المحتجزة	٥٠ ٠٠٠		(٥٠ ٠٠٠) =====

ملاحظات :

- ١ - تم تعديل المبيعات لمشتريات والصرافات الاخرى على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال شهر السنة حيث كان الرقم القياسي ٢٠٠ ولهذا تسم تعدلها على اساس ان معامل تعديلها ٢٠٠/٣٠٠
- ٢ - تم تعديل مخزون أول الدة على اساس انه تم الحصول عليه في أول السنة حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ولهذا تم تعديلها على اساس ان معامل تعديلها هو ١٥٠/٣٠٠
- ٣ - تم تعديل مخزون آخر الدة على اساس المعبر السائد عند شرائه ١٨٠ ولهذا تم التعديل على اساس ان معامل تعديلها هو ١٨٠/٣٠٠

- ٤ - تم تعديل الاستهلاك على اساس انه تم شراء الاثاث اول السنة حيث كان الرقم القياسي ١٥٠ ، وانها تستهلك بنسبة ١٠ % باتباع طريقة القسط الثابت .
وقد تم التعديل على اساس ان معامل التعديل هو ١٥٠ / ٣٠٠
- ٥ - اما ضريبة الدخل والتوزيعات فقد تم تعديل كل ضابط على اساس انها حصلت آخر العام حيث كان الرقم القياسي ٣٠٠ ولهذا تم تعديلها على اساس ان معامل تعديلها هو ٣٠٠ / ٣٠٠

ثانيا - قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية :-

البيلان	الارقام قبل التعديل	المعامل	الارقام بعد التعديل
١ - <u>خسائر القوة الشرائية للاصول النقدية :</u>			
الاصول النقدية			
رصيد النقدية اول السنة	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
+ نقدية متحصلة من			
البيعات	١٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	١٨٠٠ ٠٠٠
+ نقدية من قرض طويل			
الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مجموع التدفقات النقدية	١٩٠٠ ٠٠٠		٣ ٠٠٠ ٠٠٠
الزيادة			=====
- التسديدات			
مقتريات نقدية	٩٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	١٣٥٠ ٠٠٠
+ مصروفات نقدية	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	١٥٠ ٠٠٠
+ ضريبة الدخل	٤٠ ٠٠٠	٣٠٠ / ٣٠٠	٤٠ ٠٠٠
+ توزيعات	٦٠ ٠٠٠	٣٠٠ / ٣٠٠	٦٠ ٠٠٠
مجموع التدفقات النقدية	١١٠٠ ٠٠٠		١٦٠٠ ٠٠٠
الصادرة			=====
رصيد النقدية آخر العام	٨٠٠ ٠٠٠		
دفتريا			
الرصيد النقدي بعد التعديل			١٤٠٠ ٠٠٠
			(٨٠٠ ٠٠٠) ←
			(٦٠٠ ٠٠٠)
<u>خسائر القوة الشرائية النقدية</u>			
٢ - <u>ارباح القوة الشرائية للخصوم النقدية :</u>			
الخصوم النقدية			
قرض طويل الاجل معدلا	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
			٤٠٠ ٠٠٠
			←
ارباح الخصوم النقدية			٢٠٠ ٠٠٠
٣ - <u>صافي ارباح او خسائر القوة الشرائية :</u>			
خسائر القوة الشرائية			(٦٠٠ ٠٠٠)
ارباح القوة الشرائية			٢٠٠ ٠٠٠
صافي خسائر القوة الشرائية			(٤٠٠ ٠٠٠)
			=====

ملاحظات :

- ١ - تم تعديل رصيد النقدية في اول العام على اساس انه كان موجودا في اول العام حيث كان الرقم القياسي ١٥٠
- ٢ - تم تعديل العيقات والمشتريات والصروفات النقدية الاخرى على اساس انها كانت موزعة توزيعا متساويا خلال اشهر السنة وحيث كان الرقم القياسي ٢٠٠
- ٣ - تم تعديل الضريبة وتوزيعات الارباح على افتراض انها سددت في نهاية السنة حيث كان الرقم القياسي السائد ٣٠٠
- ٤ - تم تعديل القرض طويل الاجل على اساس السعر السائد في متوسط العام حيث تم الحصول عليه في منتصف العام ، حيث كان الرقم القياسي في ذلك الحين ٢٠٠
- ٥ - تم تحديد ارباح وخسائر القوة الشرائية نتيجة المعادلة الآتية :

أ - الاصول النقدية :

٨٠٠ ٠٠٠	رصيد النقدية آخذ لعام دخلها
<u>١ ٤٠٠ ٠٠٠</u>	- رصيد النقدية خرا العام معدلا
(٦٠٠ ٠٠٠)	= خسائر القوة الشرائية

ب - الخصوم النقدية :

٤٠٠ ٠٠٠	قرض طويل الاجل دخلها
<u>٦٠٠ ٠٠٠</u>	- قرض طويل الاجل معدلا
٢٠٠ ٠٠٠	= ارباح الخصوم المتداولة
<u>٤٠٠ ٠٠٠</u>	صافي خسائر القوة الشرائية
=====	

ثالثا - قائمة المركز المالي في ١٢ / ٣١ / ١٩٨٢ :

البيانات	الارقام التاريخية	المعامل	الارقام المعدلة
الاصول :			
اصول ثابتة	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٣٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
- استهلاك	٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٣٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
= صافي الاصول الثابتة	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٢ ٤٠٠ ٠٠٠
نقدية	٨٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٨٠٠ ٠٠٠
مخزون سلع	٤٥٠ ٠٠٠	١٨٠ / ٣٠٠	٧٥٠ ٠٠٠
جميع الاصول	٢ ٤٥٠ ٠٠٠		٣ ٩٥٠ ٠٠٠
=====			
الخصوم :			
رأس المال	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٣٠٠	٤ ٠٠٠ ٠٠٠
قرض طويل الاجل	٤٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٤٠٠ ٠٠٠
ارباح محجوزة	٥٠ ٠٠٠	راجع الجدول	(٥٠ ٠٠٠)
خسائر القوة الشرائية			(٤٠٠ ٠٠٠)
			٣ ٩٥٠ ٠٠٠
=====			

ملاحظات :

- ١ - تم تعديل الاصول الثابتة واستهلاكها على اساس انها اشترت اول العام واحتسب بمخص الاستهلاك المجمع بنسبة ٢٠ % من القيمة المعدلة.
- ٢ - النقدية والقرض بقيت كما هي دون تعديل على اساس انها اصول وخصوم نقدية.
- ٣ - عدل زون سلع آخر العام على اساس السعر السائد وقت الحصول عليه.
- ٤ - عدل رأس المال على اساس انه تم الحصول عليه اول العام وحيث كان الرقم القياسي ١٥٠.
- ٥ - تم ادراج ارباح محجوزة على اساسها وارد في جدول قائمة الربح المعدلة.
- ٦ - تم ادراج خسائر القوة الشرائية على اساس البيانات الواردة في الجدول الخاص بها وهي تظهر فقط ضمن الميزانية المعدلة ولا تظهر ضمن الميزانية التاريخية

أولاً - اعادة تقعيد قائمة الربح معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في ١٩٨٣/١٢/٣١
 باستخدام طريقة التعديل الجاهز بافتراض أن الرقم القياسي السائد نفس
 ١٩٨٣/١٢/٣١ قد بلغ ٤٥٠

البيانات	المعامل	القائمة معدلة
بيعات نقدية	٢٠٠/٤٥٠	٢٧٠٠ ٠٠٠
مخزون اول الدة	١٥٠/٤٥٠	٦٠٠ ٠٠٠
+ مشتريات نقدية	٢٠٠/٤٥٠	٢٠٢٥ ٠٠٠
= البضاعة المتاحة للبيع		٢٦٢٥ ٠٠٠
- مخزون آخر الدة	١٨٠/٤٥٠	١١٢٥ ٠٠٠
تكلفة المبيعات		١٥٠٠ ٠٠٠
مجمل الربح		١٢٠٠ ٠٠٠

النفقات :

صافي الربح قبل الضريبة	٢٠٠/٤٥٠	٢٢٥ ٠٠٠
+ استهلاك	١٥٠/٤٥٠	٩٠٠ ٠٠٠
		١١٢٥ ٠٠٠
		٧٥ ٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٣٠٠/٤٥٠	٦٠ ٠٠٠
- ضريبة الدخل		١٥ ٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٣٠٠/٤٥٠	٩٠ ٠٠٠
- توزيعات		(٧٥ ٠٠٠)
صافي الارباح المحتجزة		٥٠ ٠٠٠

ثانياً - قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية في ٨٣/١٢/٣١ معبوا عنها بوحدة النقد السائدة في ٨٣/١٢/٣١ وذلك باستخدام طريقة التعديل الجاسر

البيانات التاريخية	المعامل	البيانات المعدلة	البيان
			(١) قائمة خسائر القوة الشرائية :
٣٠٠ ٠٠٠	١٥٠ / ٤٥٠	٩٠٠ ٠٠٠	صيد النقدية في ٨٢ / ١ / ١
١٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٤٥٠	٢٧٠٠ ٠٠٠	+ نقدية من الهيئات
٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٤٥٠	٩٠٠ ٠٠٠	+ نقدية من قرض طويل الاجل
1 ٩٠٠ ٠٠٠		٤ ٥٠٠ ٠٠٠	مجموع التدفق النقدي الداخل
٩٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٤٥٠	٢٠٢٥ ٠٠٠	المشتريات
١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٤٥٠	٢٢٥ ٠٠٠	+ هامش نقدية
٤٠ ٠٠٠	٣٠٠ / ٤٥٠	٦٠ ٠٠٠	+ ضريبة الدخل
٦٠ ٠٠٠	٣٠٠ / ٤٥٠	٩٠ ٠٠٠	+ توزيعات
1 ١٠٠ ٠٠٠		٢ ٣٠٠ ٠٠٠	مجموع التدفق النقدي الخارج
٨٠٠ ٠٠٠		٢ ١٠٠ ٠٠٠	الرصيد الدفئري الفعلي
		٨٠٠ ٠٠٠	الرصيد المعدل
		(١ ٣٠٠ ٠٠٠)	خسائر القوة الشرائية

(٢) قائمة ارباح القوة الشرائية :

٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ / ٤٥٠	٩٠٠ ٠٠٠	قرض طويل الاجل
		٤٠٠ ٠٠٠	الرصيد الفعلي للقرض
		٥٠٠ ٠٠٠	ارباح القوة الشرائية

(٣) ملخص قائمة ارباح وخسائر القوة الشرائية :

(١ ٣٠٠ ٠٠٠)	خسائر القوة الشرائية
٥٠٠ ٠٠٠	ارباح القوة الشرائية
(٨٠٠ ٠٠٠)	صافي خسائر القوة الشرائية

تلتحق بمحكمة المركز المالي في ٨٢/١٢/٣١ معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في
٨٣/١٢/٣١ باستخدام طريقة التعديل الباعر

البيانات	البيانات	البيان
المعدلة	المعامل	التاريخية
الاصول :		
٤ ٥٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٤٥٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
٩٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٤٥٠	٣٠٠ ٠٠٠
٣ ٦٠٠ ٠٠٠		١ ٢٠٠ ٠٠٠
١ ١٢٥ ٠٠٠	١٨٠/٤٥٠	٤٥٠ ٠٠٠
٨٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٨٠٠ ٠٠٠
٥ ٥٢٥ ٠٠٠		٢ ٤٥٠ ٠٠٠
=====		=====
الخصوم :		
٦ ٠٠٠ ٠٠٠	١٥٠/٤٥٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
٤٠٠ ٠٠٠	تبقى كما هي	٤٠٠ ٠٠٠
(٧٥ ٠٠٠)	راجع القائمة	٥٠ ٠٠٠
(٨٠٠ ٠٠٠)	راجع الجدول	—
٥ ٥٢٥ ٠٠٠		٢ ٤٥٠ ٠٠٠
=====		=====

تعريف ١٠ :

إذا علمت أن رأس مال إحدى الشركات التي تعمل في التجارة العامة في منطقة تتوافر فيها المنافسة العادية للمنشآت المماثلة يبلغ / ٥٠٠.٠٠٠ ل.ل.

وأن الأرباح التي حصلت عليها هذه الشركة خلال الأربع سنوات الماضية كانت على الوجه الآتي :

السنة الأولى :	١٥٠.٠٠٠ ل.ل.
السنة الثانية :	٢٥٠.٠٠٠ ل.ل.
السنة الثالثة :	٢٠٠.٠٠٠ ل.ل.
السنة الرابعة :	٣٠٠.٠٠٠ ل.ل.

وإذا قدر عدد السنوات التي يمكن في خلالها تحقيق هذه الأرباح الزائدة بأربع سنوات • وإذا علمت أن :

- ١- متوسط العائد على رأس المال في التجارة التي تعمل فيها الشركة يبلغ ١٠ % .
- ٢- القيمة الحالية لليرة واحدة يتم الحصول عليها في نهاية السنة الرابعة تبلغ ٣٠٤٠ ليرة •
- ٣- القيمة الحالية لليرة واحدة يتم الحصول عليها في نهاية كل سنة من السنوات الأربعة على النحو الآتي :

في نهاية السنة الأولى :	٠,٨٦٣ ليرة
في نهاية السنة الثانية :	٠,٧٩٧ ليرة
في نهاية السنة الثالثة :	٠,٧١٢ ليرة
في نهاية السنة الرابعة :	٠,٦٣٦ ليرة

فالمطلوب :

تقديم شهرة المحل باستخدام الطرق المختلفة للتقويم باستخدام البيانات المتاحة في رأس التعوين •

الطريقة الأولى : تقديم الشهرة على أساس متوسط صافي الأرباح خلال السنوات الماضية :

عند اتباع هذه الطريقة يتم احتساب قيمة شهرة المحل على أساس متوسط صافي أرباح السنوات السابقة مضروباً في عدد السنوات المقدرة لتحقيق هذه الأرباح •

١- متوسط صافي الارباح السنوية الماصية :

$$= \frac{١٥٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠}{٤} = ٢٢٥٠٠٠ \text{ ل.ل.}$$

وتحدد شهرة المحل في هذه الحالة على النحو الاتي :

$$٢٢٥٠٠٠ \text{ ل.ل.} \times ٤ \text{ سنوات} = ٩٠٠٠٠٠ \text{ ل.ل.}$$

=====

الطريقة الثانية : تقويم الشهرة على اساس نظرية الارباح الزائدة :

وفي هذه الطريقة يتم تقويم الشهرة على اساس مقدار الارباح الزائدة السنوية مصرويا في عدد السنوات .

ولاحتماب متوسط الارباح الزائدة يجب استبعاد عائد رأس المال المستثمر لو تم استثماره في مشروعات مماثلة .

وفي هذا المثال بحسب عائد رأس المال المستثمر على النحو الاتي :

$$٥٠٠٠٠٠ \text{ ليرة} \times ١٠\% = ٥٠٠٠٠ \text{ ل.ل.}$$

وبيلع متوسط الارباح الزائدة السنوية =
متوسط الارباح الصافية السنوية - عائد رأس المال

اي ان متوسط الارباح الزائدة السنوية =

$$٢٢٥٠٠٠ \text{ ليرة} - ٥٠٠٠٠ \text{ ليرة} = ١٧٥٠٠٠ \text{ ل.ل.}$$

قيمة الشهرة المقدرة في هذه الحالة =

$$١٧٥٠٠٠ \text{ ليرة} \times ٤ = ٧٠٠٠٠٠ \text{ ل.ل.}$$

=====

الطريقة الثالثة : تقويم الشهرة على اساس تقسيم الارباح الزائدة السنوية الى شرائح بالازان

عند اتباع هذه الطريقة يتم تقسيم الارباح السنوية الزائدة وقبعتها الى ١٧٥٠٠٠ ليرة الى شرائح واعطاء كل شريحة وزن معين بحيث تعطي الشريحة الاولى وزن اعلى من وزن الشريحة الثانية وهكذا باعتبار ان احتمال الحصول على الشريحة الاولى يكون اكبر من نسبة الحصول على الشريحة الثانية .

وفي المثال السابق يمكن تقسيم الارباح السنوية الزائدة الى خمس شرائح قيمة كل منها ٣٥ ٠٠٠ ليرة ويمكن اعطاء الأوزان التالية لكل شريحة :

٤	: الشريحة الاولى
٣	: الشريحة الثانية
٢	: الشريحة الثالثة
١	: الشريحة الرابعة

وفي هذه الطريقة يتم تقدير الشهرة على اساس ضرب كل شريحة في الوزن المعطى لها ثم اخذ المجموع للحصول على قيمة شهرة المحل وذلك على النحو الاتسي :

قيمة الشريحة الاولى : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٤ = ١٤٠ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الثانية : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٣ = ١٠٥ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الثالثة : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ٢ = ٧٠ ٠٠٠ ليرة
قيمة الشريحة الرابعة : ٣٥ ٠٠٠ ليرة × ١ = ٣٥ ٠٠٠ ليرة
قيمة شهرة المحل : ٥٢٥ ٠٠٠ ليرة
=====

الطريقة الرابعة : تعويم الشهرة على اساس القيمة الحالية لم توسط الارباح الزائدة :

عند اتباع هذه الطريقة يتم احتساب الشهرة على اساس القيمة الحالية للدفعات السنوية للارباح الزائدة خلال عدد من السنوات المستقبلية :

- وتطبيق هذه الطريقة على المثال السابق ينتج ما يلي :
- ١- الارباح الزائدة المستقبلية السنوية = ١٧٥ ٠٠٠ ليرة .
 - ٢- عدد السنوات التي ينتظر تحقيق هذه الارباح الزائدة خلالها هي اربع سنوات .
 - ٣- معدل سعر الخصم الذي يستخدم في ايجاد القيمة الحالية لتلك التدفقات هو ١٠ ٪ ووفقا لجداول القيمة الحالية طبقا للبيانات السابقة .

$$\text{تكون قيمة شهرة المحل} = ١٧٥٠٠٠ \times ٣,٤٠ = ٥٩٧,٠٠٠ \text{ ليرة}$$

=====

$$= 316 =$$

الطريقة الخامسة : تقويم الشهرة على اساس القيمة الحالية للارباح الزائدة السنوية
===== المستقلة لكل سنة على حدة :

وعند اتباع هذه الطريقة يتم اولا باحتساب الارباح الزائدة السنوية لكل سنة على حدة ، ثم صرب كل منها في القيمة الحالية لليرة في نهاية كل سنة من السنوات الاربع على التوالي ثم اخذ المجموع لتحديد قيمة شهرة الحل .

وفي المثال السابق يجري التالي :

(1) تحديد قيمة الارباح الزائدة لكل سنة :

السنة الاولى : 100.000 - 50.000 = 50.000 ليرة
السنة الثانية : 250.000 - 50.000 = 200.000 ليرة
السنة الثالثة : 200.000 - 50.000 = 150.000 ليرة
السنة الرابعة : 300.000 - 50.000 = 250.000 ليرة

(2) باستخدام القيمة الحالية من الجدول رقم (1) من جداول القيمة الحالية
نحصل على الاتي :

القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الاولى :	$100.000 \times 0.813 = 81.300$	ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثانية :	$200.000 \times 0.717 = 143.400$	ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الثالثة :	$150.000 \times 0.612 = 91.800$	ليرة
القيمة الحالية للارباح الزائدة للسنة الرابعة :	$250.000 \times 0.516 = 129.000$	ليرة
	<hr/>	
	514.500	ليرة
	=====	

المراجع العربية

١. دكتور احمد رجب عبد العال : " دراسات في النظم والمشاكل المحاسبية " (مؤسسة شباب الجامعات ، اسكندرية) ١٩٧٦
٢. دكتور السيد عبد المقصود ودكتور علي ابوالحسن : " دراسة في النظم ومشاكل القياس المحاسبية " (دار المطبوعات الجامعية) ١٩٧٨
٣. دكتور حلمي زمر : " نظرية المحاسبة " (نهضة العربية ، القاهرة)
٤. دكتور خيرت ضيف : " تحديد الربح في فترات التضخم والادكماش " (دار الجامعات المصرية ، اسكندرية) ١٩٥٨ .
٥. دكتور خيرت ضيف : " في المحاسبة الادارية : الميزانيات التقديرية " (دار النهضة العربية - بيروت) ١٩٧٥ .
٦. دكتور خيرت ضيف : " النظم المحاسبية الموحد " (دار الجامعات المصرية ، اسكندرية) ١٩٦٩ .
٧. دكتور خيرت ضيف : " المحاسبة الضريبية " (دار النهضة العربية ، بيروت) ١٩٧٥ .
٨. دكتور عاطف رمضان دياب : " تحديد الربح في شركات اراضي البناء " رسالة الماجستير ، جامعة اسكندرية ، سنة ١٩٦٨ .
٩. دكتور عمر حسنين : " تطور الفكر المحاسبي " (دار الجامعات المصرية ، اسكندرية) ١٩٧٧ .
١٠. استاذ علي توفيق علي : " استهلاك الاصول الثابتة في ظل مستويات الاسعار المتغيرة " مجلس كلية التجارة سنة ١٩٥٤ .
١١. دكتور فاروق عبد العال : " تحليل قواعد المحاسبة المتعارف عليها " رسالة الماجستير ، جامعة اسكندرية ١٩٧٠ .

المراجع الاجنبية

1. "AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION " PRICE LEVEL CHANGES AND FINANCIAL STATEMENTS, SUPPLEMENTARY STATEMENT NO: 2. THE ACCOUNTING REVIEW (OCTOBER, 1951).
2. ARTHUR YOUNG & CO. " THE OBJECTIVES OF FINANCIAL STATEMENTS".
3. COMMITTEE ON ACCOUNTING PROCEDURE, AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, ACCOUNTING RESEARCH BULLETIN NO: 22.
4. CORBIN, DONALD, A: " CHANGING PRICES AND FINANCIAL REPORTS, AN ANALYSIS AND A CASE STUDY", unpublished PH.D. dissertation , University of California, 1954.
5. DIXON, HEPWORTH AND PATON: " Essentials of Accounting", (New-York : The Macmillan Co.,).
6. GRADY, PAUL : " Inventory of generally accepted accounting principles" in the United States of America. Accounting Review, Jan.1965
7. HENDRIKSEN, E.S.: " Accounting Theory " ,Richard D. Irwin, Inc., Illinois, third edition 1977.
8. INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES, " RECOMMENDATIONS ON ACCOUNTING PRINCIPLES : IX DEPRECIATION OF FIXED ASSETS. " (LONDON : GEE & CO. (PUBLISHERS) LIMITED 1951).
9. JONES, RALPH H. , " Price Level Changes and Financial Statements, Case studies of four companies " , (Ohio , American Accounting Association, 1955).
10. KANER, H. , : " A new theory of goodwill " .
11. KENNEDY AND MCMULLEN, : " Financial Statements, Form, Analysis, and Interpretation " , (Home wood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1954) .
12. KEMGNER, JACK : " Funds Statement practices of certified public accounting firms, " The Accounting Review, January 1957

13. LEAKE, P.D., " Commercial Goodwill " .
14. LITTLETON, A.C. " Accounting Evolution to 1900 ", The American Institute Publishing Cp., New-York, 1933.
15. LITTLETON A.C. & ZIMMERMAN V.K. : In Accounting Theory Continuity and Change, Prentice Hall Inc.,1962.
16. MAY, GEORGE O. , : " Financial Accounting, " The Macmillan Company, New York 1961.
17. MOONITZ MAURICE, : " In Accounting Research No. 1,".
18. : " Inventories and the statement of funds ",
The Accounting Review (July ,1943).
19. PATON, WILLIAM A., : " Harvard Business Research Study No. 25 ".
20. PELOUBET, MORICE, A: "Accounting Theory and the Accounting Profession" in " Hand Book of Modern Accounting Theory ", edited by B. Morton, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, J .1961 .
21. PERAGALLO, E.: " Origin and Evolution of Double Entry Book, Keeping", American Institute Publishing Co., New York, 1938.
22. ROREM & KERRIGAN : " Accounting Method " , (New York & London : McGraw - Hill Book Company, Inc.,1942).
23. STUDY GROUP OF BUSINESS INCOME " CHANGING CONCEPTS OF BUSINESS INCOME" , NEWYORK : THE MACMILLAN COMPANY 1952 .

محتويات الكتاب

القسم الاول

تطور الفكر المحاسبي
من الناحية النظرية ومشكلات التطبيق العملي

صفحة

الفصل الاول

٣ نشأة المحاسبة وتطورها ومجال تطبيقها واهدافها

- ٥ المبحث الاول : نشأة المحاسبة وتطورها
١٥ المبحث الثاني : مجال تطبيق المحاسبة (الوحدة المحاسبية)
٢٣ المبحث الثالث : اهداف المحاسبة

الفصل الثاني

٢٩ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او المقبولة قبولاً عاماً

- المبحث الاول : محاولة لعصر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الفكر
٣٣ المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية .
٤٢ المبحث الثاني : اهم مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً .

الفصل الثالث

الربح

- ٥٥
٥٧ المبحث الاول : مفاهيم الربح
٦١ المبحث الثاني : نظريات تحديد الربح
٦٥ المبحث الثالث : صور عرض قائمة الربح

الفصل الرابع

الايرادات والدفعات

- ٧٥
٧٧ المبحث الاول : الايرادات
٩٥ المبحث الثاني : الدفعات

صفحة

١٠٢	المبحث الثالث : طرق تبويب الدفقات
١١٤	المبحث الرابع : موضوعات اخرى خاصة بالدفقات
١٢٤	المبحث الخامس : المكاسب والخسائر

الفصل الخامس

١٣١	<u>قائمة المركز المالي أو الميزان</u>
١٣٣	تعريفها ، الغرض منها ، صورتها التقليدية ، شكلها في صورة تقرير مالي
١٤٠	المبادئ المحاسبية التي تحكم قائمة المركز المالي

الفصل السادس

١٤١	<u>الاصول الشاذة</u>
١٤٣	المبحث الاول : الاصول الشاذة
١٤٩	المبحث الثاني : الاستهلاك
١٥٨	المبحث الثالث : التطور التاريخي لمفهوم الاستهلاك
١٦٨	المبحث الرابع : شهرة المعدل كدعم للاصول الشاذة غير الملموسة .

الفصل السابع

١٨١	<u>الاصول المتداولة وبعض العناصر الاخرى لقائمة المركز المالي</u>
١٨٣	المبحث الاول : معايير التمييز بين الاصول الشاذة والاصول المتداولة
١٨٦	المبحث الثاني : تقويم الاصول المتداولة .
١٨٨	المبحث الثالث : المخزون العلمي
١٩٤	المبحث الرابع : مبدأ ومبدأ
٢٠٧	المبحث الخامس : بعض عناصر الاصول والخصوم الاخرى
٢١١	المبحث السادس : المخصصات والاحتياطات
٢١٦	المبحث السابع : رأس المال العامل وقائمة الموارد المالية .

القسم الثاني

نواحي الدق في القوائم المالية

صفحة

عند اتباع مبدأ الحلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار

٢٢٧

استخدام الارقام القياسية لتعديل القوائم المالية

الفصل الثامن

نواحي الدق في القوائم المالية

عند اتباع مبدأ الحلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار

٢٢٩

المبحث الاول : نواحي الدق في القوائم المالية عند اتباع مبدأ

الحلفة التاريخية في فترات ارتفاع الاسعار .

٢٣٥

المبحث الثاني : الاثار المترتبة على نواحي الدق في القوائم

المالية بالنسبة لمن يستخدمها .

٢٣٨

المبحث الثالث : نظرية القوة الشرائية .

٢٤٣

المبحث الرابع : الارقام القياسية كأداة لتعديل القوائم المالية .

الفصل التاسع

استخدام الارقام القياسية

لتعديل عناصر حساب المخارج وحساب الارباح والخسائر

٢٤٧

المبحث الاول : استخدام الارقام القياسية لتعديل حساب المخارج

٢٤٧

المبحث الثاني : استخدام الارقام القياسية لتعديل حساب الارباح والخسائر .

الفصل العاشر

استخدام الارقام القياسية

لتعديل قائمة المركز المالي

٢٨١

المبحث الاول : تعديل عناصر قائمة المركز المالي

٢٨٢

المبحث الثاني : استخدام الارقام القياسية لتعديل الاصول الثابتة .

٢٨٩

المبحث الثالث : استخدام الارقام القياسية لتعديل المفردات الدقنية

٢٩٩

- تطبيقات عملية لتعديل ارباح (او خسائر) المفردات الدقنية .

٣٠٣

- تمارين -

٣٢٤

- تمرين شامل -

٣٢٨

تطبيقات عملية

٢٤٧

المراجع

٢٧٧

محتويات الكتاب

٢٨٠

للمؤلف

- ٠١ في اصول المحاسبة .
- ٠٢ القيد والترحيل وفقا لنظرية القيد المزدوج .
- ٠٣ الحسابات الختامية والميزانية .
- ٠٤ في المحاسبة الادارية - الميزانيات التقديرية .
- ٠٥ المحاسبة في شركات التأمين .
- ٠٦ المحاسبة في البنوك التجارية .
- ٠٧ المحاسبة في البنوك العقارية والصناعية
- ٠٩ المحاسبة والتكاليف الزراعية .
- ٠١٠ تحديد الربح في فترات التضخم والانكماش .
- ٠١١ قوائم الموارد المالية واستخداماتها .
- ٠١٢ في المحاسبة الضريبية وفقا لاهكام التشريع الضريبي اللبناني .
- ٠١٣ في المحاسبة الضريبية وفقا لاهكام التشريع الضريبي المصري .
- ٠١٤ الاستهلاك المالي والصناعي في المحاسبة والضرائب .
- ٠١٥ الضريبة على الشركات ، وعاولها واسس تقويمها في التشريع المصري .
- ٠١٦ بعوث في الضريبة على الشركات .
- ٠١٧ في النظام المحاسبي الموحد .
- ٠١٨ محاسبة المندشآت المالية .

المكتبة
المحاسبية

Bibliotheca Alexandrina



0517045